

Saimaan ammattikorkeakoulu
Liiketalous, Lappeenranta
Liiketalouden koulutusohjelma
Yritysten ja taloushallinnon juridiikka

Laura Brusin

LUOTTAMUKSENSUOJAN SOVELTAMINEN VEROTUKSESSA

Opinnäytetyö 2010

TIIVISTELMÄ

Laura Brusin

Luottamuksensuojan soveltaminen verotuksessa, 54 sivua

Saimaan ammattikorkeakoulu, Lappeenranta

Liiketalouden yksikkö, liiketalouden koulutusohjelma

Yritysten ja taloushallinnon juridiikka

Ohjaaja: Yliopettaja Marjut Heikkilä

Opinnäytetyön aiheena on luottamuksensuojan soveltaminen verotuksessa. Työn tarkoituksena on selvittää, mitä luottamuksensuojan periaatteella tarkoitetaan ja miksi se on otettu osaksi lakia verotusmenettelystä. Työ pyrkii myös selvittämään, millaiseksi luottamuksensuojaa koskeva oikeuskäytäntö on muodostunut ja onko sen säätämisellä saavutettu se hyöty, mitä sillä haettiin.

Kyseessä on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Aineistona työssä on käytetty kirjoja, Internet-lähteitä, korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä sekä kirjoittajan ja veroviranomaisen välillä käytyä keskustelua.

Työn alussa kuvataan, miksi luottamuksensuojan periaatteesta on säädetty ja mitä sen käsitteillä tarkoitetaan. Periaatetta on tutkittu erilaisten verotuksen ilmiöiden kautta, esimerkkinä peitelty osingonjako. Tutkimusosio koostuu KHO:n luottamuksensuojaa koskevista päätöksistä. Päätöksiä tutkimalla on pyritty selvittämään millaiseksi oikeuskäytäntö luottamuksensuojasta on muodostunut.

Tutkimuksen tuloksena selvisi, että luottamuksensuojasta on säädetty, jotta kansalaisten oikeusturva paranisi. Verovelvollisilla on oikeus luottaa verotuspäätösten pysyvyyteen, kun he ovat toimineet vilpittömässä mielessä viranomaisen ohjeistuksen mukaisesti. Vakiintunutta oikeuskäytäntöä on kuitenkin tutkimuksen pohjalta vaikea löytää. Osaltaan se johtunee siitä, että periaate on vielä uusi verrattuna moniin muihin verotuksen periaatteisiin. KHO:n ratkaisujen perusteella on vaikea löytää tietynlaista oikeuskäytäntöä, joka toistuisi joka ratkaisussa, myös sen takia, että kaikki tapaukset ovat erilaisia ja ne ratkaistaan tapauskohtaisesti.

Asiasanat: Luottamuksensuojan periaate, verotus, peitelty osingonjako

ABSTRACT

Laura Brusin

Principles of the Protection of Legitimate Expectations in Taxation, 54 pages

Saimaa University of Applied Sciences, Lappeenranta

Degree Programme in Business Administration

Corporate and Financial Law

Instructor: Principal Lecturer Marjut Heikkilä

The topic of the study is the principles of the protection of legitimate expectations in taxation. The purpose of this research was to clarify the meaning of the protection of legitimate expectations and define why it has been taken into the Finnish Act of Taxation Procedure. The aim was also to clarify legal praxis about the principle and if it had reached the benefit that was expected.

Data for this qualitative research was gathered from books, Internet, decisions made by the Supreme Administrative Courts and the conversation between the writer and the tax authorities.

The theoretical part of the study describes what the principle about the protection of legitimate expectations means. The principle has been examined in different kinds of phenomena in taxation e.g. the hidden distribution of dividends. In the empirical part it has been tried to find out if there is some kind of established legal praxis in decisions made by the Supreme Administrative Court.

As a conclusion, it can be said that the principle of the protection of legitimate expectations has been taken into the Finnish Act of Taxation Procedure to improve taxpayers' legal protection. The taxpayer has the right to believe that tax decisions are not regressive, when the taxpayer has been in good faith and obeyed the advice of tax authorities and when the matter has been open to various interpretations. The study showed that it is hard to find established legal praxis from the decisions made by the Supreme Administrative Courts. One reason for the conclusion is that the principle of the protection of legitimate expectation is a quite new part of the Finnish Act of Taxation Procedure.

Key words: Principle of the Protection of Legitimate Expectations, Taxation, Hidden Distribution of Dividends

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO	6
1.1 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset	6
1.2 Käytetyt menetelmät	7
2 MITÄ LUOTTAMUKSENSUOJALLA TARKOITETAAN	7
2.1 Tausta	8
2.2 Soveltamisedellytykset	9
2.2.1 Tulkinnanvarainen asia	10
2.2.2 Epäselvä asia	11
2.2.3 Vilpitön mieli	12
2.2.4 Veroviranomaisen ohjeet ja käytäntö	12
2.2.5 Oikeusvaikutukset	14
2.3 Hallintolaki ja luottamuksensuoja	15
3 VEROVIRANOMAISEN TULKINTAKÄYTÄNTÖ	15
3.1 Hallintolain vaikutus verotuksessa	15
3.2 Veroviranomaisen neuvot ja ohjaus	16
3.3 Verotusmenettely	17
3.4 Verotuskäytäntö	19
3.4.1 Tuloverotus	19
3.4.2 Ennakkoperintä	21
3.4.3 Lähdeverotus	24
3.4.4 Arvonlisäverotus	25
3.4.5 Varainsiirtoverotus	26
4 PEITELTY OSINGONJAKO	27
4.1 Peitellyn osingon edunsaaja	28
4.2 Jakamistavat	28
4.3 Veroseuraamukset	30
4.4 Veron korotus	31
5 LUOTTAMUKSENSUOJA RUOTSISSA	32
5.1 Verotuslaki (Taxeringslag)	32
5.2 Hallintolaki (Förvaltningslag)	33
5.3 Ennakkokannanottojärjestelmä	33
5.4 Jälkiverotus	34
6 OIKEUSKÄYTÄNTÖ	35
7 PÄÄTELMÄT	49
LÄHTEET	52

Lyhenteet

AVL	Arvonlisäverolaki
ALV	Arvonlisävero
EPL	Ennakkoperintälaki
HAO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksenesitys
HL	Hallintolaki
KHO	Korkein hallinto-oikeus
TVL	Tuloverolaki
VML	Laki verotusmenettelystä

1 JOHDANTO

Opinnäytetyöni aiheena on luottamuksensuoja verotuksessa. Valitsin aiheen, koska vero-oikeutta voisi kuvailla hyvinkin hektiseksi oikeudenalaksi. Verotusta koskevat olosuhteet muuttuvat ja kehittyvät koko ajan, esimerkiksi uusien taloudellisten ilmiöiden takia, jolloin joudutaan pohtimaan tulkinnan soveltuvuutta uusiin tilanteisiin.

Luottamuksensuojan valitsin tutkittavaksi aiheeksi, koska se otettiin aikanaan osaksi lakia verotusmenettelystä (1558/1998) parantamaan verovelvollisten oikeusturvaa. Verotuksessa luottamuksensuoja tulee kyseeseen esimerkiksi niissä tilanteissa, kun oikeuskäytäntö muuttuu. On mielenkiintoista tutkia, voiko verovelvollinen muuttuneissa olosuhteissa luottaa viranomaisen hänelle aiemmin antaman ohjeistuksen pysyvyyteen. Luottamuksensuoja tutkiminen on mielenkiintoista myös sen takia, että se on verrattain uusi säännös verotusta koskevis-
sa laeissa, eikä siitä ole tehty aiemmin monia tutkimuksia.

1.1 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset

Tavoitteenani on tutkia, miksi luottamuksensuojasta on ylipäättään säädetty ja mihin säädöksellä on pyritty. Keskeistä on myös tutkia, onko luottamuksensuojan soveltaminen saavuttanut sen hyödyn, johon sen säätämisellä pyrittiin.

Koska verotus on hyvin laaja oikeudenala, en voi tässä tutkimuksessa keskittyä kaikkien sen osa-alueiden tutkimiseen. Teoriaosuudessa käsittelen luottamuksensuojan käsitettä ja siihen liittyviä toimenpiteitä yleensä eri verolajeissa. Tutkimukseni ulkopuolelle olen jättänyt luottamuksensuojan tutkimisen Eurooppaoikeuden näkökulmasta, koska Euroopan Unionin lainsäädännössä tuloverotuksen harmonisointia ei juuri ole. Jotta saisin työhöni kuvaa myös luottamuksensuojan sääntelystä muualla kuin Suomessa, tutkin hieman sitä, mitä Ruotsin lainsäädäntö ja käytäntö kertovat luottamuksensuojasta.

Tutkimusosiossa tutkin luottamuksensuojan liittyvää oikeuskäytäntöä. Yritän koota osioon mahdollisimman paljon oikeuden päätöksiä, jotta saisin niiden pohjalta selvitettyä, onko ratkaisuissa jonkinlaista yhtenäistä linjaa. Tätä kautta pyrin saamaan selville sen, millaiseksi oikeuskäytäntö on muodostunut ja onko luottamuksensuojan säätämällä saavutettu se hyöty, mitä siltä odotettiin.

1.2 Käytetyt menetelmät

Kyseessä on kvalitatiivinen tutkimus. Valitsin laadullisen tutkimuksen työni luonteen takia. Minulla ei ole ennakolta näkökulmaa siitä, millaisia tuloksia tutkimuksestani saan. Määrällisen tutkimuksen sulkee pois myös se, että työtäni ei voi mitata luvuissa tai tulkita tilastojen avulla. Työ perustuu jo olemassa olevaan painettuun tietoon, jonka perusteella muodostan käsitykseni aiheesta. Lähteinä käytän muun muassa lakeja, asiaa käsittelevää kirjallisuutta ja artikkeleita, sekä KHO:n ratkaisuja. Yksi keskeisimmistä lähteistäni on Lauri Soikkelin väitöskirja *Luottamuksensuoja verotuksessa* (2003). Työstä tekemieni päätelmien tueksi olen keskustellut aiheesta Etelä-Karjalan verotoimiston toimistopäällikkö Anne Juvosen kanssa.

2 MITÄ LUOTTAMUKSENSUOJALLA TARKOITETAAN

Luottamuksensuojalla tarkoitetaan sitä, että verovelvollisten on voitava luottaa viranomaisten tekemien päätösten pysyvyyteen, oikeellisuuteen ja virheettömyyteen. Se on periaate, jolla estetään verotuksessa taannehtivasti tehtyjen päätösten kohtuuttomat vaikutukset. Kun verotus toimitetaan aikaisemman viranomaiskäytännön ja annettujen ohjeiden mukaisesti, toteutuu luottamuksensuojan periaate. (Myrsky & Ossa 2008, 349 – 350; Myrsky 2000, 799.)

Laki verotusmenettelystä 26.2 § säättää luottamuksensuojasta seuraavasti:

Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, voidaan veroon liittyvä veronlisäys, viivästyskorko, viivästyskorkoa vastaava korko, jäämämaksu,

viivekorko, yhteisökorko ja jäännösveron korko jättää perimättä kokonaan tai osittain, jos niiden perintä olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta.

(VML 1558/1995, 26.2§.)

Verovelvollisen kannalta katsottuna luottamuksensuojalla tarkoitetaan sitä, että jos verovelvollinen on toiminut viranomaisen antamien ohjeiden mukaisesti viipittömässä mielessä, hänellä on myös oikeus luottaa verottajan pysyvän päätöksissään eikä verotuspäätöksiä muuteta taannehtivasti. Veronsaajalle luottamuksensuoja taas tarkoittaa sitä, että veronsaaja kantaa taloudellisen riskin virheellisistä verotuspäätöksistä. Väärä verotus kyllä korjataan, mutta ei taannehtivasti. Lainvastaiset verotuspäätökset eivät voi saada luottamuksensuojaa, vaan ne korjataan aina. (Laitinen & Salminen 2009, luku 1.)

2.1 Tausta

Vuonna 1996 tuli voimaan laki verotusmenettelystä (VML 1558/1995), sekä verohallintolaki (1557/1995). Laeilla haluttiin yksinkertaistaa verotuslaeissa olleita menettelysäännöksiä sekä selventää verotuksen organisaation systematiikkaa. Yhteiskunnassa heränneiden keskustelujen myötä huomattiin kuitenkin, että laeissa verotuksesta oli olemassa kansalaisten oikeusturvaa vaarantaneita seikkoja. Vuonna 1997 valtiovarainministeriö asetti verotuksen oikeusturvatyöryhmän selvittämään verotuksessa olevia mahdollisia ongelmia. Työryhmä esitti muistiossaan VM 36/97 verotusmenettelylakiin useita muutoksia, joilla verotuksen toimittamisen periaatteet tulisivat tarkemmin säädetyiksi. Muistion pohjalta muotoiltiin hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27§:n muuttamisesta. (HE 53/1998, 1.1.) Laki verotusmenettelyn muuttamisesta (477/1998) tuli voimaan 1.7.1998 (Eduskunta.)

Verotus on osa hallintomenettelyä, joten sitä koskevat samat periaatteet kuin hallintotoimintaa yleensäkin. Hallintotoimintaa ohjaa Suomen perustuslaki, joka säättää, että kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava lakia. Lakien lisäksi verotusta ohjaavat hallintotoiminnan yleisperiaatteet; yhdenvertaisuusperiaate, suhteellisuusperiaate, tarkoitussidonnaisuuden periaate ja objektiviteetti-periaate. (Myrsky 2000, 797.)

Verotusta ohjaavia lakeja ovat laki verotusmenettelystä, verohallintolaki, hallintomenettelylaki ja eri verolaeissa olevat menettelyä koskevat säännökset. Ensimmäisenä lakina on laki verotusmenettelystä: jos asiasta ei ole säädetty muualla, noudatetaan hallintomenettelylakia. (HE 53/1998, 1.1.) (Edellä mainittu hallintomenettelylaki on jälkeempänä kumottu ja muutettu hallintolaiksi (434/2003). Hallintolaki ohjaa kuitenkin verotusta samoin kuin entinen Hallintomenettelylaki.) Laissa verotusmenettelystä säädetään verotusmenettelystä sekä muutoksenhausta verotukseen. Sitä sovelletaan seuraavanlaisiin veroihin ja maksuihin: valtiolle ja kunnalle tulon perusteella suoritettava vero, yhteisön ja yhteisyyden perusteella suoritettava vero, kirkollisvero (luterilainen ja ortodoksinen) sekä kansaeläkelaitokselle suoritettava vakuutetun maksu. (VML 1558/1995, 1§.)

Laki verotusmenettelystä ei koske välittömästi muiden verolajien, kuten arvonnäisäveron verotusmenettelyä ja muutoksenhakua. Sitä ja muita verotusmenettelylain ulkopuolelle jääviä verotusmuotoja koskevat omat erityiset menettelysäännöksensä. Näissä muissa laeissa ei ole säädetty luottamuksensuojasta, mutta koska luottamuksensuojaa on pidetty oikeusperiaatteena jo ennen siitä laissa säätämistä, on sitä voitu soveltaa myös muihin kun VML:n määräämiin verolajeihin. Tiedettävästi luottamuksensuojaa on sovellettu 1960-luvulta lähtien eri veromuodoissa. (Anttila 2005, 400; Soikkeli 2004, 27- 29.) Luottamuksensuojan soveltamisesta eri verolajeissa on kuitenkin monia tulkintoja. Lähinnä tulkintaerot koskevat sitä, voidaanko luottamuksensuojaa soveltaa arvonnäisäverotukseen. AVL:ssä ei ole säädetty luottamuksensuojasta, eikä siihen sovelleta VML:ää, josta säädökset luottamuksensuojasta löytyvät. Vuonna 2004 voimaan tullessa Hallintolaissa (434/2003) säädetään kuitenkin luottamuksensuojasta. Tämän vuoksi, koska AVL:ssä ei ole säädetty luottamuksensuojasta, voidaan lainaukkotilanteessa soveltaa hallintolakia, joka on toissijainen. (Wikström 2008, 38.)

2.2 Soveltamisedellytykset

Jotta verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa, täytyy kaikkien kolmen verotusmenettelylaissa mainitun soveltamisedellytyksen täyttyä. Asia on joko tul-

kinnanvarainen tai epäselvä, verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä ja hän on toiminut veroviranomaisen antamien ohjeiden tai käytännön mukaisesti. Jos nämä kaikki ehdot täyttyvät, verovelvollinen saa luottamuksensuojaa. (Laitinen ym. 2009.)

Erityisten syiden vuoksi verovelvollinen ei välttämättä aina saa luottamuksen suojaa, vaikka kaikki soveltamisedellytykset muutoin täyttyisivät. Tällainen erityinen syy on esimerkiksi yhdenvertaisuusperiaate. Eli verotus on toimitettava samankaltaisissa taloudellisissa asioissa samanlaisilla veroseuraamuksilla. Luottamuksensuojaa ei siis voida soveltaa, jos päätös antaa luottamuksen suojaa on ristiriidassa yhdenvertaisuusperiaatteen kanssa. (Soikkeli 2004, 42.)

2.2.1 Tulkinnanvarainen asia

Tulkinnanvaraisesta asiasta on kyse yleensä silloin, kun on säädetty uudesta lainkohdasta, eikä sen tulkinta ole vielä ehtinyt vakiintua. Lain aukkotilanteisiin vaikuttaa usein nopeasti kehittyvät taloudelliset ja oikeudelliset ilmiöt. Lainsäätäjien ei ole mahdollista ennustaa tulevaisuutta, joten vero-oikeuden lainsäädännön täsmällisyysvaatimus ei aina täyty. Tulkinnanvarainen asia voi olla esimerkiksi se, onko yrityksen omaisuus vaihto- vai käyttöomaisuutta, peiteltyä osingonjakoa, vai onko tulo palkkaa vai työkorvausta tai työntekijän matkakustannuskorvausten ennakoperintään liittyvä asia. Asiaa ei voida pitää tulkinnanvaraisena, jos siihen soveltuu jokin säännös suoraan tai asiasta on vakiintunut käytäntö, esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden, jäljempänä KHO, ratkaisujen perusteella. (Myrsky 2000, 801; Soikkeli 2003, 225.)

Soikkeli kertoo väitöskirjassaan (2003, 225 - 226), että Suomessa verojärjestelmän sisäinen veronminimointipaine kannustaa verovelvollisia kyseenalaistamaan veroviranomaisen vakiintunutta laintulkintaa ja esittämään vaihtoehtoisia laintulkintoja. Vaihtoehtoisia tulkintatapoja esitetään jopa vakiintuneiden oikeuskäsitteiden merkityssisällöstä. Asia ei kuitenkaan koskaan voi olla tulkinnanvarainen, jos lainsäädös on yksiselitteinen ja täsmällinen. Myös KHO:n yksiselitteinen ja täsmällinen päätös voi estää luottamuksensuojan soveltamisen.

KHO:n ratkaisusta tulee ratkaisusääntö, jolloin sen noudattaminen täyttää esimerkiksi ennen olemassa olleen lain aukkotilanteen tai tulkinnanvaraisen asian. Vakiintunutta verotuskäytäntöä ei kuitenkaan voida pitää lainaukkoa täyttävänä asiana tai lainsäädännön tulkinnanvaraisuuden poistajana. Vakiintunut verotuskäytäntö perustelee vain yhdenlaista laintulkintatapaa lain aukkotilanteessa.

KHO:n tapaus (2009:20) on käsitellyt luottamuksensuojaa, tulkinnanvaraista asiaa ja matkustamisen korvausta. Tapauksessa yritys oli maksanut työntekijälleen perusteettomaksi katsottuja verovapaita matkakorvauksia. KHO katsoi kuitenkin, että koska työnantaja oli toiminut tulkinnanvaraisessa asiassa vilpittömässä mielessä viranomaisen hyväksymän käytännön mukaisesti, ei työnantajan maksamia matkakustannusten korvauksia voitu lukea työntekijän tuloksi jälkiverotuksessa.

2.2.2 Epäselvä asia

Epäselvänä asiaa on pidettävä, kun siihen liittyvistä tosiasioista ei voida saada varmaa selvyyttä. Tällöin kenelläkään ei voi olla mitään varmaa tietoa asiaan vaikuttavista seikoista. Epäselvänä asiaa ei kuitenkaan voida pitää, jos tietojen puute johtuu siitä, että verovelvollinen on itse laiminlyönyt hänelle lain mukaan kuuluvan velvoitteen, kuten kirjanpidon tekemisen. (Anttila 2005, 402.)

Epäselvä asia ja tulkinnanvarainen asia ovat avainsanoja, pohdittaessa voiko verovelvollinen saada luottamuksensuojaa. Suojaa saadakseen asian täytyy olla aina joko tulkinnanvarainen tai epäselvä. Epäselvä asia voi liittyä esimerkiksi arvostusongelmaan, kun ei ole täsmällistä näyttöä omaisuuden arvosta. Jos asian epäselvyys johtuu siitä, että verovelvollinen on tahallaan omalla toiminnallaan vaikuttanut asian epäselvyyteen, tulee vero aina maksuunpanna. (Laitinen ym. 2009, luvut 1 – 2.)

2.2.3 Vilpittömän mieli

Vilpittömällä mielellä tarkoitetaan sitä, että henkilö ei tiennyt, eikä hänen pitänytkään tietää. Vilpittömän mielen vastakohta vilpillinen mieli taas tarkoittaa, että henkilö tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää. (Suojanen, Savolainen & Vanhanen 2006, 50.)

Verotuksessa vilpittömän mielen edellytyksenä on se, että verovelvollinen on toiminut säännösten ja verottajan antamien ohjeiden mukaisesti, eikä anna väärää, epäselvää, harhaanjohtavaa tai puutteellista tietoa kyseessä olevasta asiasta. Verovelvollisen tulee olla selvillä häntä ohjaavista, verotukseen liittyvistä säännöksistä ja ohjeista. (Laitinen ym. 2009, luku 2.) Viimekädessä verovelvollisen vilpittömyyttä mitataan sillä, onko verovelvollinen ryhtynyt sellaisiin toimiin asian selvittämiseksi, mitä huolellinen ihminen tekisi (Soikkeli 2004, 34).

Soikkelin (2004, 34 - 35) mielestä verovelvollinen on vilpittömässä mielessä silloin, kun hän ei tiennyt eikä hänen olisikaan kuulunut tietää veroviranomaisen laintulkintakannanoton lainvastaisuudesta. Verovelvollisen vilpittömyyttä mieltä tulee aina käsitellä erikseen kaikissa luottamuksensuojan soveltamistilanteissa verovelvollisen yksilöllisestä näkökulmasta. Vilpittömän mielen määritelmä voi olla aivan erilainen, jos kyseessä on veroasiantuntija tai sitten tavallinen veronmaksaja.

2.2.4 Veroviranomaisen ohjeet ja käytäntö

Veroviranomaisilla tarkoitetaan koko verotusta toimittavaa verohallintoa. Verohallinto käsittää verohallituksen, verotuksen oikaisulautakunnat, verovirastot, verotoimistot, verotarkastajat ja yksittäiset verovirkamiehet. Valtiovarainministeriö ohjaa Suomen verotusta vuosittaisten tulostavoitesopimusten kautta. Se myös toimii asiantuntijana asetettaessa veropolitiikan tavoitteita, vastaa verolainsäädännön valmistelusta ja verohallinnon kehittämisestä. (Valtiovarainministeriö; Soikkeli 2004, 18.)

Veroviranomaisten antamia ohjeita on kaikki ohjeistus, jota on saatavilla verotuksesta. Ohjeita voivat olla verotuksen täyttööppaat sekä erilaiset veroviraston antamat tiedotteet, jotka ovat myöhemminkin todennettavissa. Jos viranomaisen on antanut toimivaltansa perusteella ohjeen verotuksesta, ja se todetaan myöhemmin virheelliseksi, se sitoo virheellisenäkin viranomaista, kunnes se on oikaistu. Tällöin voi verovelvollinen vedota luottamuksensuojaan toimittuaan ohjeen mukaisesti. Luottamuksensuojaan voi kuitenkin vedota vain virheen korjaamista edeltäneeltä ajalta. (Myrsky 2000, 801.) Yleisin tapa verovelvollisen saada tietoonsa veroviranomaisen laintulkintakannanottoja ovat verovelvollisen ja viranomaisen välillä käydyt keskustelut, viranomaisen suullisen ja kirjallisen neuvonnan yhteydessä tai viranomaisen käytännön kautta (Soikkeli 2003, 231).

Viranomaisen omaksuma käytäntö on muodostunut verotuksesta annettujen päätösten ja ennakkotietojen perusteella. Jos kyse on verovelvollisen omaan verotukseen liittyvästä asiasta, voi yksikin annettu päätös olla muodostunut käytännöksi. (Laitinen & Salminen 2009, luku 2.) Verotuskäytäntö muodostuu myös verotuksen oikaisulautakunnan päätöksistä. Verotuksen oikaisulautakunnan päätöksistä muodostuu verotuskäytäntöä, oli päätös sitten tehty virastopäätöksenä verovelvollisen vaatimuksesta, kuin verovelvollisen vaatimusten vastaisesti verotuksen oikaisulautakunnan päätöksenä. (Soikkeli 2003, 232.)

Käsiteltäessä luottamuksensuojaa ei siihen saa vaikuttaa veroviranomaisen alueellinen toimivalta. Luottamuksensuojaan voidaan vedota kaikkien veroviranomaisten laintulkintakannanottojen perusteella alueesta ja virastosta riippumatta. Tämä johtuu siitä, että veroviranomaisen käsite on yhtä kuin koko veroorganisaatio. (Soikkeli 2004, 36.) Luottamuksensuojaan vetoamista vaikeuttaa kuitenkin se, että verovelvollisen täytyy kyetä näyttämään toteen veroviranomaisen laintulkintakannanotto. Esimerkiksi kirjeitse annetun neuvonannon verovelvollinen pystyy todistamaan, mutta veroviranomaisen käytännön osoittaminen tai suullisen neuvonannon todistaminen on jo vaikeampaa. Jotta luottamuksensuoja periaatetta voitaisiin ylipäättään soveltaa, täytyy viranomaisen selvittää verovelvolliselle asiaan liittyvät ohjeet ja käytäntö. Viranomaisen selvittämisel-

vollisuus liittyy viranomaisen virallisperiaatteen mukaiseen normien selvittämisen velvollisuuteen. (Soikkeli 2003, 232 – 233.)

Kun veroviranomaisen omaksuma laintulkintakäytäntö muuttuu, siitä täytyy tiedottaa verovelvolliselle tehokkaasti. Luottamuksensuojan periaate suojaa verovelvollisen verotusta siten, että muuttunut laintulkinta ei vaikuta jo toteutuneeseen verotukseen. Kun viranomainen on ilmoittanut verovelvolliselle uudesta laintulkinnasta, ei verovelvollinen voi enää vilpittömässä mielessä vedota viranomaisen vanhan laintulkinnan oikeudellisuuteen. Muuttuneet laintulkintakannanotot voivat johtua esimerkiksi KHO:n uudesta päätöksestä. Muuttunutta laintulkintaa tulisi soveltaa aikaisintaan KHO:n ratkaisua seuraavan verovuoden alusta. Jos KHO:n päätös on luonteeltaan verovelvollisen kannalta myönteinen, tulisi uutta laintulkintaa noudattaa heti niiden julkaisuhetkestä lähtien. Laintulkintakannanottojen muutokseen vaikuttaa myös olosuhteiden muutos. Jos olosuhteet ovat muuttuneet olennaisesti laintulkintakannanoton antamisen ja veron maksupäätöksen välisenä aikana, ei luottamuksensuojaa voi saada. (Soikkeli 2003, 235 – 237.)

2.2.5 Oikeusvaikutukset

Luottamuksensuojaperiaatetta voidaan soveltaa joko kokonaan tai osittain. Periaatetta voidaan soveltaa vasta, kun verotuksessa on päädytty ratkaisuun, joka on epäedullinen verotettavaa kohtaan. Tällöin luottamuksensuojan soveltaminen voi johtaa siihen, että kun asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä, päätehtään olla verottamatta lainkaan. Jos verotusta ei voida kuitenkaan jättää toimittamatta kokonaisuudessaan, mutta periminen olisi epäselvyyden tai tulkinnanvaraisuuden takia kohtuutonta, voidaan luottamuksensuojaperiaatetta soveltaa osittain. Tällöin veroon liittyvä veronlisäys, viivästyskorko tms. voidaan jättää perimättä osittain tai kokonaan. (Soikkeli 2004, 46 – 49.)

KHO:n ratkaisu (2003/1065) toteaa, että ennen kuin voidaan ratkaista sovelletaanko luottamuksensuojaa, on selvitettävä asiaan vaikuttavat tosiseikat, sovellettavat oikeussäännökset sekä se, kuinka asia ratkaistaisiin niiden perusteella.

Jos ratkaisu on oikeussäännösten perusteella verovelvolliselle vastainen, tutkitaan, onko tapauksessa mahdollisesti noudatettava luottamuksensuojaa ja millä perustein. Luottamuksensuojan soveltamista pidetään siten toissijaisena ratkaistavana asiana.

2.3 Hallintolaki ja luottamuksensuoja

Hallintolain 2. luku määrittelee hyvän hallinnon perusteet, jossa säädetään luottamuksensuojasta. HE (72/2002, luku 2) määrittelee luottamuksensuojan periaatteeksi, jolla viranomaisten toimien on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Luottamuksensuoja säännöksen ottaminen osaksi hallintolakia merkitsee periaatteen laintasoista vahvistamista. Periaatteella pyritään ennen kaikkea yksilön suojaan julkista valtaa vastaan.

Hallintolaissa luottamuksensuoja rajoitetaan koskemaan niitä yleisiä periaatteita, joista Suomen oikeusjärjestys rakentuu: lainsäädäntö, yleiset oikeusperiaatteet ja kansainväliset sopimukset. Luottamuksensuojan saamisen edellytyksenä olisi se, että päätös ei perustu asianomaisen virheellisiin tai puutteellisina antamiin tietoihin. (HE 72/2002, luku 2.)

3 VEROVIRANOMAISEN TULKINTAKÄYTÄNTÖ

Luvussa käsitellään sitä, mitä veroviranomaisen laintulkintakäytännöllä tarkoitetaan ja mistä tulkintakäytäntö muodostuu. Viranomaisen tulkintakäytäntöä on tutkittu erilaisten verotuksen ilmiöiden kautta.

3.1 Hallintolain vaikutus verotuksessa

Vuoden 2004 alussa tuli voimaan Hallintolaki (434/2003). Hallintolaki on toissijainen laki, mutta sitä sovelletaan verotusmenettelyssä silloin, kun verotuslaeissa ei ole säädetty asiasta toisin. Kaikki hallintolain säädökset eivät kuitenkaan sovi noudatettavaksi verotusmenettelyssä, mikä johtuu verotuksen erityispiir-

teistä. Tällaisista asioista on verotusta koskevissa laeissa säädetty erikseen, poiketen hallintolaissa säädetystä. Hallintolain tarkoituksena on toteuttaa ja edistää hyvää hallintoa sekä turvata hallintoasioiden oikeusturvaa. Tarkoituksena on myös edistää hallinnon palveluiden laatua ja tuloksellisuutta. (Tammi & Mertala 2004, luvut 1 – 2.)

Hallintolain hyvän hallinnon perusteiden mukaan viranomaisten on käytettävä toimivaltansa vain lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Neuvonnasta hallintolaki säättää, että viranomaisen on toimivaltansa rajoissa annettava asiakkaalleen hallintoasian hoitamiseen liittyvää neuvontaa sekä vastattava asiaa koskeviin kysymyksiin sekä tiedusteluihin. (Hallintolaki 343/2003, 6§ ja 8§.) Veroviranomaisen kannalta hallintolaki velvoittaa viranomaisen antamaan verovelvolliselle neuvoja niin aineellisissa kuin menettelykysymyksissä. Neuvonanto voi koskea esimerkiksi muodollisia verotusmenettelyä koskevia kysymyksiä veroilmoituksen täyttämisestä. Aineellisista kysymyksistä veroviranomaisten ei tarvitse vastata sellaisiin, joilla verovelvollinen hakee veroetua itselleen selvittämällä erilaisten verotoimenpiteiden veroseuraamuksia. (Soikkeli 2004, 52.)

3.2 Veroviranomaisen neuvot ja ohjaus

Veroviranomaisen antamat neuvot ja ohjaus voivat koskea monenlaisia asioita. Soikkeli (2004, 51) luettelee tavallisimmiksi neuvonantokohteiksi; veroilmoituksen täyttämiseen, verolippuihin, ennakkoverolippuihin ja ennakonperintärekisteriin liittyvät kysymykset. Tyypillinen soveltamistilanne on sellainen, saako veroviranomaisen antamalla epävirallisella ennakkokannanotolla luottamuksensuojaa neuvojen pysyvyyteen (Soikkeli 2003, 249).

Luottamuksensuojaa sovellettaessa veroviranomaisen neuvot muodostavat ongelman siinä mielessä, että niillä ei ole positiivisessa oikeudessa, eli lainsäädännössä ja oikeuskäytännössä, oikeudellista sitovuusvaikutusta. Tästä huolimatta verovelvolliset kuitenkin luottavat veroviranomaisen antamiin neuvoihin. Jotta luottamuksensuojaa voi syntyä verotuksessa, on sen oikeudellisten ja tosiasiallisten soveltamisedellytysten täyttyttävä. Oikeudelliset tosiasiat täyttyvät,

kun verovelvollinen on ryhtynyt toimenpiteisiin omaisuudestaan vilpittömässä mielessä veroviranomaisen ohjeiden mukaisesti tällöin, kun oikeussäännös on aukollinen tai tulkinnanvarainen. Tosiasialliset soveltamisedellytykset taas täytyvät, kun veroviranomaisen neuvon pysyvyyttä perustelevat tekijät saavuttavat suuremman painoarvon kuin esimerkiksi yhdenvertaisuusperiaate yksittäisissä tapauksissa. Tämän vuoksi voidaan yksittäisissä tapauksissa perustella veroviranomaisen neuvojen oikeudellinen sitovuus. (Soikkeli 2003, 250 - 251.)

Luottamuksensuojan syntymiseen veroviranomaisen neuvon perusteella vaikuttaa myös verovelvollisen kysymyksen asettelu. Verovelvollisen täytyy määritellä kysyttävä asia tarpeeksi selvästi ja yksityiskohtaisesti. Jos oikeuskysymystä ja oikeustositseikkoja ei ole määriteltä riittävän tarkasti, ei veroviranomaisella ole mahdollisuutta antaa oikeaa neuvoa. Tällöin veroviranomaisen on kehoitettava verovelvollista täydentämään kysymänsä asian oikeustositseikkoja. Neuvonnan kohteena tulee myös olla konkreettinen asia, veroviranomaisen ei tarvitse vastata täysin hypoteettisiin, oletettuihin, kysymyksiin. (Mts. 252.)

Soikkeli (2003, 252 – 253) mainitsee teoksessaan KHO:n päätöksen 2003:21, joka on ollut hyvin merkittävä luottamuksensuojan kannalta käsiteltäessä suullista neuvonantoa. Päätöksessä verovelvollinen saa luottamuksensuojaa perustuen veroviranomaisen suulliseen neuvoon. Ennen VML 26.2§ säättämistä oikeuskäytännössä katsottiin, että veroviranomaisen antamalla ohjeilla, kirjallisillaan, ei ollut oikeudellista sitovuutta. Tämän oikeuden päätöksen perusteella Soikkeli päätelee, että luottamuksensuoja on hyväksytty oikeuskäytännössä päteväksi oikeusnormiksi.

3.3 Verotusmenettely

Luonnollinen henkilö

Suomessa verotusmenettely jakautuu kolmeen osa-alueeseen, jotka ovat: ennakoperintä, säännönmukainen verotus ja muutosverotus. Ennakoperinnällä tarkoitetaan palkasta perittävää veroa verokortin prosentin mukaisesti. Verohallinto lähettää vuosittain automaattisesti jokaiselle 16 vuotta täyttäneelle verokor-

tin. Säännönmukainen verotus tapahtuu siten, että verohallinto lähettää jokaiselle suomalaiselle joka huhtikuu esitäytetyn veroilmoituksen. Jokaisen velvollisuus on tarkastaa esitäytetty veroilmoitus ja täydentää siihen mahdolliset puuttuvat tiedot. Veroilmoituksessa itse ilmoitettavia tietoja ovat esimerkiksi työmatkakulut, tulonhankkimiskulut, opinto- ja asuntolainan korot. Jos esitäytettyyn veroilmoitukseen on tarvetta tehdä muutoksia, se palautetaan yleensä touko-kuussa verohallintoon. Korjatun ilmoituksen perusteella tehdään verotuspäätös, josta ilmenee, saako kansalainen veronpalautusta vai joutuuko hän maksamaan jäännösveroa. Muutosverotus tulee kyseeseen silloin, kun verovelvollinen katsoo, että hänen verotus on toimitettu virheellisesti. Virheellä tarkoitetaan esimerkiksi sitä, että ilmoitettu tulo on väärä. Verotuksen muutoksenhakuun on Suomessa kolme elintä: Verotuksenoikaisulautakunta, Hallinto-oikeus ja Korkein hallinto-oikeus. Oikaisuvaatimus lähetetään ensisijaisesti oikaisulautakunnalle vapaamuotoisesti tai lomakkeelle täytettynä. Oikaisulautakunnan päätöksestä valitetaan hallinto-oikeuteen ja sen päätöksestä edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen. (Verohallinto 2010b, diat 9 – 14.)

Liiketoiminta

Liiketoiminnassa verot kannetaan yleensä ennakkoveroina. Veron määrä tulee edellisen vuoden tuloksen perusteella. Jos yhtiö on uusi, määräytyy ensimmäisen vuoden vero yhtiön perustamisilmoituksessa ilmoitetun tuloarvion perusteella. Lopullinen verotus tapahtuu verovuoden päättymisen jälkeen. Yhtiön on annettava veroilmoitus neljän kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä. Veroviranomainen antaa verotuspäätöksen jätetyn veroilmoituksen perusteella. Verotuspäätöksestä ilmenee yhtiön verotettava tulo, vahvistettu tappio, sekä yhtiön saama mahdollinen veronpalautus tai maksettava vero. Jos tiedetään, että yhtiön tulos tulee poikkeamaan paljon edellisen vuoden tuloksesta, se voi hakea verovirastolta ennakkoverojen muuttamista. Kuten aiemmin kerrottiin luonnollisen henkilön verotuksen oikaisusta, voi myös liiketoimintaa harjoittava vaatia oikaisua virheelliseen verotukseen. Ensisijaisesti virhe vaaditaan korjattavaksi verotuksen toimittaneessa verovirastossa. Jos verovirasto ei näe edellytyksiä virheen korjaamiselle, eli se katsoo, että verotus on toimitettu oikein, tulee tehdä oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakuntaan. Oikaisulautakunnan

päätöksistä valitetaan hallinto-oikeuteen. Hallinto-oikeuden päätöksestä saa valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen vain, jos KHO myöntää valitusluvan. (Greiner 2008, 1 – 2).

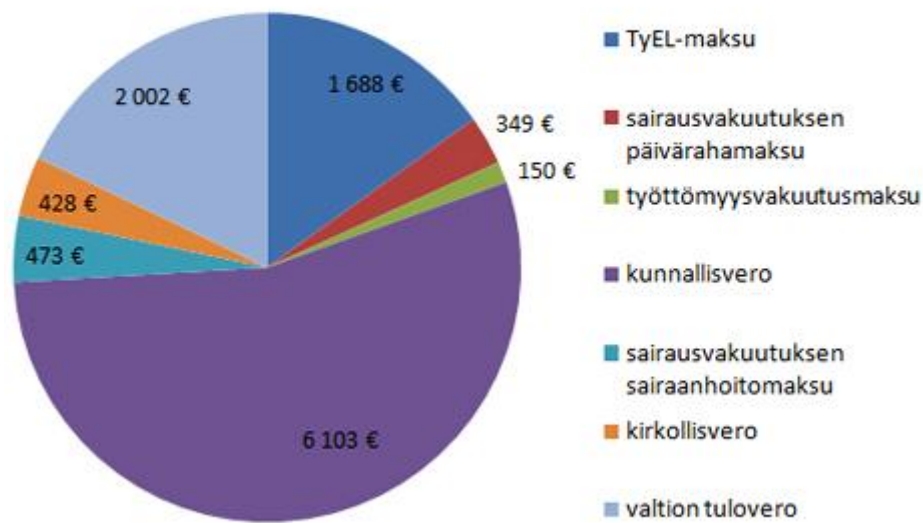
3.4 Verotuskäytäntö

Tässä luvussa kerrotaan erilaisista verotusmuodoista ja siitä, kuinka luottamuskensuojat voi niissä ilmetä.

3.4.1 Tuloverotus

Tuloverotuksella tarkoitetaan luonnollisten henkilöiden, yhtymien ja kuolinpesien tuloista ja voitoista kerättävää veroa valtiolle, kunnille, seurakunnille ja kansaneläkelaitokselle. Tuloverotuksessa tulot jaetaan ansiotuloihin ja pääomatuloihin. Ansiotuloja verotetaan progressiivisesti, eli mitä enemmän ansaitsee, sitä suurempi on veroprosentti. Pääomatuloja taas verotetaan suhteellisesti, veroprosentti on kaikille sama, tällä hetkellä 28 %. Yhteisöt maksavat voitostaan veroa suhteellisen yhteisöverokannan mukaan. (Veronmaksajain Keskusliitto ry 2009.) Kuviossa 1. on havainnollistettu, kuinka keskipalkkaisen henkilön tuloverotus jakaantuu eri veroihin ja maksuihin vuonna 2010.

Keskipalkkaisen, palkka 3 000 €/kk (37 500 €/v),
maksamien tuloverojen jakautuminen vuonna 2010



Verotyhteensä 11 191 €/vuosi

Kuvio 1 Esimerkki keskipalkkaisen henkilön tuloverojen jakautumisesta (Veronmaksajain Keskusliitto ry 2009)

Kuviosta 1 voidaan havaita, että keskipalkkaisen henkilön tulon perusteella maksamista veroista yli puolet kohdistuu kunnallisverotukseen. Valtion tuloverot ovat seuraavaksi suurin ryhmä, 2002 euroa 11 191 eurosta vuodessa. Kaikista pienimmän siivun vie työttömyysvakuutusmaksu, 150 euroa vuodessa.

Yksityisen elinkeinonharjoittajan elinkeinotoimintaa ei veroteta erikseen, vaan sen tulos jaetaan elinkeinonharjoittajan ansio- ja pääomatuloksi. Huomioon otetaan vain yrityksen varat ja velat, eikä yksityistalouden varoja ja velkoja lueta mukaan verotukseen. (Verohallinto 2009a.) Avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö eivät ole verotuksessa erillisiä verovelvollisia. Ne antavat oman veroilmoituksen, jonka perusteella lasketaan yhtiön verotettava tulo. Kertynyt tulo jaetaan verotettavaksi yhtiömiehille. Jos yhtiön tulos on ollut tappiollinen, tappio vahvistetaan yhtiölle ja sitä vähennetään yhtiön tuloksesta seuraavien kymmenen vuoden aikana. (Verohallinto 2009b.) Osakeyhtiön tulot taas verotetaan yhtiön tulona, siten tulot eivät vaikuta yksittäisen osakkaan verotukseen. Osakeyhtiö maksaa suhteellista tuloveroa, tällä hetkellä tuloveroprosentti on 26. (Verohallinto 2008.)

Tuloverotus on yksi keskeisimmistä verotuksen muodoista. Sillä pystytään ottamaan huomioon veronmaksukyvyyn yksilölliset erot paremmin kuin muissa verotusmuodoissa. Tuloveron säännösjärjestelmä on myös kehittyneempi ja monimuotoisempi kuin muiden verolajien säännöt. Tämän takia tuloverotukseen liittyy paljon tulkintaongelmia ja oikeusriitoja. (Andersson 2006, 17.) Tuloverotuksessa luottamuksensuoja voi tulla kysymykseen esimerkiksi osakeyhtiön siivouksen tilanteessa, yhteisön yleishyödyllisyyden määritelmässä ja tulolajin valinnassa (Soikkeli 2003, 261 – 270).

3.4.2 Ennakkoperintä

Ennakkoperinnästä säättää Ennakkoperintälaki (EPL) 1118/1996. Ennakkoperinnän tarkoituksena on kerätä TVL:ssä tarkoitetun veronalaisentulon perusteella valtiolle, kunnalle, seurakunnalle ja Kansaeläkelaitokselle VML:n mukaisesti määräytyvät verot ja maksut. (EPL 1118/1996, 1§). Ennakonpidätys toimitetaan palkasta, toimitettavasta työstä, tehtävästä tai palveluksesta maksetusta korvauksesta. Se toimitetaan myös tekijänoikeuden tai muun vastaavan oikeuden käyttämisestä tai käyttöoikeuden luovuttamisesta maksetusta korvauksesta, jos suorituksen saajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin. (Verohallinto 2010c, 1.)

Ennakkoperintäjärjestelmän tarkoituksena on varmentaa ja varhentaa verotusta. Verovelvollisen kannalta se tasaa veronmaksusta aiheutuvaa raskautta ja veronsaajalle se tietää veron kertymisen varmentumista. Tämä johtuu siitä, että verovuoden aikana kerätään jo ennakoon tulevia veroja ja maksuja maksettavaksi ennen lopullista verotusta. Ennakkoperinnän tavoitteena on kerätä verovuoden aikana mahdollisimman tarkasti sitä summaa vastaava määrä, joka koituisi verovelvollisen maksettavaksi lopullisessa verotuksessa. Ennakkoperintäjärjestelmä jakautuu kahteen toimittamistapaan: ennakonpidätys ja ennakonkanto. Ennakonpidätyksellä tarkoitetaan esimerkiksi palkasta tehtävää pidätystä. Ennakonkanto taas tarkoittaa elinkeinotoiminnasta, maataloudesta tai muusta tulonhankkimistoiminnasta kerättävää veroa. Verovirasto määrää ennakokannossa suoritettavan veron määrän, ennakkoeron. Ennakkoero maksetaan

yhdessä tai useammassa osassa verovuoden aikana, ennakon määrän mukaan. (Wikström 2008, 310 – 314.)

Ennakonpidätyksen osalta ennakkoperinnän voidaan katsoa olevan oma-aloitteista verotusta. Ennakonpidätyksestä ei yleensä tule erillistä veroviranomaisen maksuunpanopäätöstä. Tutkittaessa luottamuksensuojaa ennakkoperinnässä, tulisi aina ottaa huomioon veroviranomaisen käytännön vakiintuneisuus, aivan kuten kaikissa muissakin verolajeissa. Luottamuksensuoja saa suuremman painoarvon ennakkoperinnässä silloin, kun samaa käytäntöä on noudatettu muidenkin kuin yhden verovelvollisen osalta. (Soikkeli 2003, 280 – 281.) Soikkelin (mts. 280) mukaan luottamuksensuojalla on ennakkoperinnässä oltava suurempi lähtökohtainen painoarvo kuin tuloverotuksessa, mikä johtuu sen oma-aloitteisesta luonteesta ja siitä, että veroviranomaisen ennakkoperintää koskevat laintulkintakannanotot ovat yleensä enemmän passiivisia kuin aktiivisia.

Aktiivisella laintulkintakannanotolla tarkoitetaan sitä, kun veroviranomainen toimittaa verovelvollisen verotuksen ja tekee verotuspäätöksen aktiivisen tutkinnan jälkeen. Passiivinen laintulkintakannanotto taas tarkoittaa sitä, kun viranomaisen toimittaa verovelvollisen verotuksen veroilmoitusta tutkimatta tai sitä, kun laintulkintakannanotto hyväksytään ajan kulumisen seurauksena. Passiivinen laintulkintakannanotto syntyy yleensä siinä tilanteessa, kun veroviranomainen ei ole ollut tietoinen noudatettavasta käytännöstä tai sitten on ollut tietoinen, mutta ei ole katsonut aiheelliseksi selvittää asiaa tulkintaohjeilla. Jos veroviranomainen ei ole ollut tietoinen noudatettavasta käytännöstä, se ei ole koskaan peruste luottamuksensuojalle. Verovelvollisen tulisi kuitenkin voida vedota luottamuksensuojan perusteena viranomaisen passiivisuuteen, kun verovelvollinen on ollut vilpittömässä mielessä sen suhteen, että veroviranomainen on ollut tietoinen noudatettavasta käytännöstä. (Soikkeli 2003, 233 – 234.)

Ennakkoperintärekisteri

Ennakkoperintärekisterillä tarkoitetaan veroviraston ylläpitämää rekisteriä, johon merkitään hakemuksesta se, joka harjoittaa tai aikoo harjoittaa elinkeinotoimin-

taa, maataloutta tai muuta tulonhankkimistoimintaa ansiotarkoituksessa. Ilmoituksen perusteella rekisteristä voidaan poistaa verovelvollinen, joka on lopettanut tulonhankkimistoiminnan harjoittamisen. Sellaisen verovelvollisen, joka on syyllistynyt laiminlyönteihin, verohallinto voi poistaa rekisteristä milloin tahansa. Laiminlyönti voi liittyä esimerkiksi veronmaksuun, kirjanpitovelvollisuuteen tai verotusta koskevaan ilmoitusvelvollisuuteen. Verovelvollinen voidaan hakemuksesta merkitä uudelleen rekisteriin, kun laiminlyönnit on korjattu. (Verohallinto 2010a, 1 – 2.)

Ennakkoperintärekisteri on julkinen, kuka vain voi tarkastaa sieltä, onko sopimuskumppani rekisteröity. Tarkistamisen voi hoitaa puhelimitse tai osoitteesta www.ytj.fi. Sopimuskumppanin mahdollinen rekisteröityminen kannattaa tarkistaa aina. Suorituksen maksajalle merkitystä on sillä, että jos suorituksen saaja ei kuulu ennakkoperintärekisteriin, täytyy työkorvauksesta maksaa ennakonpidätys. Ennakkoperintätietojen tarkastaminen tuo myös luottamuksensuojaa suorituksen maksajalle, koska hänellä on oikeus luottaa siihen, että rekisteröinti on voimassa seuraavaan tarkastuspäivään saakka. Tarkastuspäivä on yleensä 28. helmikuuta. Luottamuksensuojan sitovuus poistuu ainoastaan silloin, kun suorituksen maksajalle on toimitettu henkilökohtainen tieto rekisteröinnin poistamisesta. (Wikström 2008, 315 – 319.)

Luottamuksensuojaa voidaan siis ennakkoperinnässä arvioida sen perusteella, oliko suorituksen saaja merkittynä ennakkoperintärekisteriin. Toinen mahdollinen arviointitilanne on palkan ja työkorvauksen välinen tulkinta. Rekisteriin ei voida merkitä sellaista verovelvollista, jonka tulonhankkimissuoritus on joko palkkaa tai urheilijan palkkio. Ennakonpidätystä ei tarvitse maksaa työ- ja työkorvauksesta, jos maksun saaja on merkitty rekisteriin. Ennakkoperintärekisterimerkinnän perusteella luottamuksensuojaan voi vedota sekä suorituksen maksaja että suorituksen saaja. Maksaja voi vaatia, että suoritusta tarkastellaan rekisterimerkinnän perusteella työkorvauksena eikä palkkana. Jotta maksaja voi vedota luottamuksensuojaan, täytyy asiasta olla veroviranomaisen laintulkintakannanotto. Ennakkoperintärekisteröinnin kannalta epäselvissä asioissa, verotajan tulisi vaatia rekisteriin merkittävältä lisäselvitystä toiminnan laadusta, laa-

juudesta ja toimeksiantajista. Suorituksen saaja voi ennakkoperintärekisteri merkinnän lisäksi vedota luottamuksensuojan perusteena veroviraston oikaisupäätökseen. (Soikkeli 2003, 286 – 288.)

3.4.3 Lähdeverotus

Lähdevero muistuttaa järjestelmältään ennakkoperintää. Lähdeverolla tarkoitetaan lopullista veroa, jonka toteuttamisessa on myös huomioitu veromaksun varhentaminen ja varmentaminen. (Wikström 2008, 311.) Lähdeverotus koskee rajoitetusti verovelvollisia eli henkilöitä jotka eivät asu Suomessa, mutta saavat Suomesta tuloja. Lähdeverotuksesta on säädetty Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978). Lähdeveroa maksetaan Suomesta ulkomaalaiselle maksetusta osingosta, korosta, rojaltista, palkkatulosta ja joistakin sosiaalietuksista. Lähdeveroprosentti on suhteellinen, 35 % ansiotulosta ja 28 % pääomatulosta. Lähdeveron pidättää tulonmaksaja maksettavasta tulosta. Lähdeveroprosentit kattavat sekä kunnallis- että valtionveron, mutta lähdeveron tilitetään kuitenkin kokonaan valtiolle. (Andersson 2006, 113 – 114.)

Soikkeli (2003, 290) toteaa, että luottamuksensuojan painoarvoa lähdeverotuksessa tulisi arvioida samalla tavalla kuin ennakkoperinnässä. Lähdevero on rinnastettavissa ennakkoperintään, koska molemmissa verotusmuodoissa verotuksen toimittaa suorituksen maksaja eikä veroviranomainen. Verotusmenettelylain mukaan luottamuksensuojaa ei kuitenkaan tulisi soveltaa lähdeverotukseen. Oikeuskäytännöstä löytyy tästä huolimatta ratkaisuja, joissa luottamuksensuoja on saanut painoarvoa tutkittaessa veroviranomaisen lähdeverokorttia koskevan veropäätöksen oikeudellista sitovuusvaikutusta. Tästä Soikkeli käyttää esimerkkinä KHO:n ratkaisua 1986/1083, jossa työnantaja oli luottanut vilpittömässä mielessä verottajan antamaan lähdeverokorttipäätökseen tulkinnanvaraisen lainsäädännön tilanteessa.

Lähdeverotuksella voidaan myös tarkoittaa korkotulon lähdeveroa. Tällä tarkoitetaan veroa, jonka korkotulon maksaja pidättää maksamastaan tai saajan tilille merkitsemästään verollisesta talletuksesta tai joukkovelkakirjalainakorosta. Kor-

kotulon maksaja on yleensä pankki. Korkotulon lähdevero on 28 %, ja se tilitetään valtiolle. (Andersson 2006, 114.)

3.4.4 Arvonlisäverotus

Arvonlisä on yritysten tavaroista ja palveluista saadun myyntihinnan ja verollisen ostohinnan erotus. Tästä erotuksesta maksetaan arvonlisäveroa. Arvonlisäveron, joka on tietty prosenttiosuus ostettavan tavarain tai palvelun hinnasta, maksavat kuluttajat. (Andersson 2006, 152.) Suomen arvonlisäverokannat 1.7.2010 ovat:

- yleinen verokanta 23 %
- elintarvikkeet ja rehut 13 %
- ravintola- ja ateriapalvelut 13 %
- henkilökuljetus, lääke, kirja, televisiolupamaksu, liikuntapalvelut, majoituspalvelut, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien pääsymaksu 9 %.

31.12.2010 asti on voimassa alennettu verokanta 9 %, joka koskee parturi- ja kampaamopalveluita, pieniä korjauspalveluita (polkupyörä, vaate, nahkatavara ja liinavaate). (Rautanen & Sinisalo 2010.)

Kuten edellä kerrottiin, alv:n kantavat kuluttajat, mutta sen kuitenkin tilittävät verohallinnolle tavaroiden ja palvelujen myyjät. Tilitettävän veron määrä lasketaan ja tilitetään kuukausittain. Veron määrä on kyseisen kuukauden myynneistä maksettava vero vähennettynä saman kuukauden ostoista suoritettu vero. (Andersson 2006, 176.) Suurin osa oma-aloitteisesti maksettavista veroista, kuten alv, kuuluvat verotuksessa verotilimenettelyyn. Verotilille kuuluvat maksut maksetaan yhtenä maksusuorituksena joka kuukauden 12. päivä. (Verohallinto 2010c.)

Arvonlisäverotukseen luottamuksensuojan soveltaminen voi olla hankalaa. Esimerkiksi viranomaisen väärää laintulkintakannanottoa ei yleensä pysty korjaamaan jälkikäteen, koska alv otetaan huomioon jo tuotteiden hinnoittelussa ja sen kantaa kuluttaja. Arvonlisäverotuksessa ei ole painoarvoa verovelvollisen

luottamuksensuojalla verotuskäytännön pysyvyyttä kohtaan. Luottamuksensuoja on kuitenkin otettu huomioon liikevaihtoverotuksessa, mikä liittyy myös arvonlisäverotukseen. (Soikkeli 2003, 293.) Oikeuskäytännöstä ei kuitenkaan Soikkelin (2003, 293) mukaan pysty löytymään arvonlisäverotusta ja luottamuksensuojaa koskevaa tyyppitilannetta.

Arvonlisäverotukseen liittyy säännöksiä jälkiverottamisesta. Jälkiverotus tulee kyseeseen, kun verovelvollinen on jättänyt antamatta tai antanut väärän ilmoituksen, jonka perusteella on maksanut veroa liian vähän tai saanut liikaa veroa takaisin. Jälkiverotus ei voi tulla kyseeseen muuten kuin verovelvollisen virheen vuoksi. Alv:n osalta aika, jona jälkiverotus on toimitettava, on lyhyempi kuin laissa verotusmenettelystä on säädetty, koska verovelvollinen ei itse ole veron kantajana, vaan kuluttaja. Tämän takia myös jälkiverotuksen edellytyksiä tulkitaan verovelvolliselle edullisemmin kuin esimerkiksi tuloverotuksessa. Luottamuksensuoja tulee jälkiverotuksessa kyseeseen esimerkiksi siten, että oikeuskäytännön muututtua ei ole pidetty mahdollisena jälkiverottaa ennen tulkinnan muuttumista ankarammaksi. Luottamuksensuojan liittymistä arvonlisäverotukseen perustellaan myös sillä, että arvonlisäverotuksessa noudatetaan hallintolain hyvän hallinnon oikeusperiaatetta, joka säättää luottamuksensuojasta. (Andersson 2006, 180 – 181.)

3.4.5 Varainsiirtoverotus

Varainsiirtoverolla tarkoitetaan kiinteistön ja arvopaperin luovutuksesta valtiolle maksettavaa veroa. Vero suoritetaan oma-aloitteisesti, ja se on suoritettava viimeistään lainhuutoa tai kirjaamista haettaessa. Kiinteistöjen osalta varainsiirtovero on 4 % kauppahinnasta tai vastikkeen arvosta. Arvopaperin luovutuksesta maksettava varainsiirtovero on 1,6 % kauppahinnasta tai vastikkeen arvosta. (Myrsky ym. 2008, 314 – 320.)

Soikkelin (2003, 296) mukaan myös varainsiirtoverotuksessa luottamuksensuojan painoarvon täytyy olla suurempi kuin tuloverotuksessa, mikä johtuu sen oma-aloitteisesta luonteesta. Varainsiirtoverolaki (391/1996) säädettiin korvaa-

maan aiempaa Leimaverotuslakia (662/1943). Soikkelin mukaan leimaverotusta koskevaa oikeuskäytäntöä tulee voida vieläkin soveltaa luottamuksensuojan varainsiirtoverotuksessa. Luottamuksensuojaa varainsiirtoverotuksessa on sovellettu veroviranomaisen passiivisen laintulkintakannanoton perusteella KHO:n julkaisemattomassa päätöksessä 1999/4169.

4 PEITELTY OSINGONJAKO

VML 29.1§:n mukaan *peitellyllä osingolla tarkoitetaan rahanarvoista etuutta, jonka osakeyhtiö antaa osakkaansa tai tämän omaisen hyväksi osakkuusase-
man perusteella tavallisesta olennaisesti poikkeavan hinnoittelun johdosta tai vastikkeetta.*

Jos ilmenee, että yritys on jakanut peiteltyä osinkoa, sen täytyy verotuksessa toimia niin, kuin olisi käytetty käypää hintaa. Tällöin osakkaan veronalaiseksi tuloksi muodostuu käyvän hinnan ja käytetyn hinnan erotus. (VML 1558/1995 29§.)

Peitellyllä osingolla voidaan tarkoittaa myös varojen jakamista osingosta menevän veron välttämiseksi. VML 29.2§:n mukaan tällaisia varoja ovat:

*omia osakkeita hankkimalla tai lunastamalla taikka osakepääomaa, vararahas-
toa tai ylikurssirahastoa alentamalla osingosta menevän veron välttämiseksi
jaettuja varoja.*

Tällöin jaetut varat katsotaan osakkaan veronalaiseksi tuloksi.

(VML 1558/1995 29§.)

Tutkittaessa onko kyseessä peitelty osingonjako, on näyttövelvollisuus veron-
saajalla. Peitellyn osingon edellytyksenä täytyy olla hyvin ilmeinen hintapoik-
keama tai verosta välttymisen tarkoitus. (HE 26/1998 luku 1.1.)

VML 29:ssä säädetään, että sitä mikä koskee osakeyhtiötä ja sen osakasta, sovelletaan myös muuhun yhteisöön sekä sen osakkaaseen tai jäseneseen. Täten peitellyn osingon antajana ei voi olla muu kuin yhteisö. Säännös peittelystä osingonjaosta ei koske avoimia yhtiöitä eikä kommandiittiyhtiöitä.

(Myrsky & Linnakangas 2006, 350 - 351; VML 1558/1995, 29§.)

4.1 Peitellyn osingon edunsaaja

Peitellyn osingon edunsaajana voi olla osakas itse tai tämän omainen. Laki ei määrittele sitä, keitä osakkaan omaisiksi luetaan, vaan se määritellään tapauskohtaisesti. Omaisen määrittelemisen arviointiin vaikuttaa muun muassa se, asuvatko henkilöt samassa taloudessa. (Kaipainen 1999, luku 2.2.)

KHO:n päätöksessä (2007:52) osakeyhtiön ainoa osakas oli A ja yhtiön toimitusjohtaja sekä hallituksen ainoa varsinainen jäsenenä tämän avopuoliso B. Yhtiön jouduttua konkurssiin huomattiin, että yhtiöllä ei ollut lainkaan kirjanpidon mukaista käteiskassaa, koska B oli nostanut varat. Tapauksessa verotettiin peitellystä osingosta yhtiön omistaja A:ta, koska yhtiön ainoana osakkaana hän ei ollut puuttunut B:n toimiin ja varojen nostamisen aikaan A ja B olivat asuneet yhdessä. Yhtiön omistus- ja päätössuhteet olivat myös ilmeisesti johtuneet heidän avoliitostaan. Koska etu oli ensivaiheessa tullut osakkaan avopuolisolle, katsottiin, että yhtiön ainoaa osakasta A:ta voitiin verottaa yhtiön kassasta nostettujen varojen johdosta peiteltynä osinkona.

Yleensä peitellyn osingon saajana on yhtiön pääosakas tai henkilö, jolla on määräysvalta yhtiössä. Osakas voi olla luonnollinen tai juridinen henkilö. On myös mahdollista jakaa peiteltyä osinkoa tytäryhtiön kautta. Edellytyksenä peitellylle osingonjaolle on se, että etu on täytynyt saada osakkuusaseman perusteella, jotta osakas on voinut vaikuttaa etuihin, joita yhtiö antaa osakkailleen ja henkilökunnalleen. (Myrsky ym. 2006, 352 – 353.)

4.2 Jakamistavat

Peiteltyä osinkoa on voitu jakaa palkan muotoisena etuutena. Tällöin osakas tai tämän omainen on saanut yhtiöstä perusteetonta palkkaa. Palkan tulisi määräytyä sen mukaan, mitä tehdystä työstä maksettaisiin ulkopuoliselle henkilölle. Verohallituksen mukaan palkkana käsiteltyjä tuloja ovat esimerkiksi asunto- ja puhelinetu. Peitellystä osingosta on kysymys myös silloin, kun luovutetusta hyödykkeestä on maksettu ylihintaa tai peritty alihintaa. Olennaista on, että

osakkaan saamasta etuudesta, palkasta, hyödykkeestä tai muusta vastaavasta, on maksettu tai peritty tavanomaista enemmän tai vähemmän. Jos yhtiö maksaa osakkaan yksityistalouden kuluja, on myös kyse peitelystä osingosta. (Kai-painen 2009, 4.1: Myrsky ym. 2006, 355.)

Verohallinnon mukaan kyse on osakkaan saamasta palkasta, silloin kun osakkaan saamat tavanomaiset luontaisedut on käsitelty palkkakirjanpidossa palkkana. Jos osakkaan saamia etuuksia ei ole palkkakirjanpidossa käsitelty palkkana eikä niistä ole maksettu ennakonpidätystä, tulee katsoa, että osakas on saanut yhtiöstä perusteetonta etuutta osakasasemansa perusteella, eli peiteltyä osinkoa. (Verohallinto 2009c, luku 3.11.2)

Omien osakkeiden hankkiminen tai lunastaminen sekä oman pääoman alentaminen veronvälttämistarkoituksessa katsotaan peiteltyksi osingoksi (Wikström 2008, 118). Oikeuskäytännössä on pidetty merkityksellisenä sitä, kuinka osakkeiden lunastus vaikuttaa yhtiön omistussuhteisiin. Jos osakkeita lunastetaan samassa suhteessa kaikilta osakkailta, on kyseessä todennäköisesti peitelty osingonjako. Peitellyn osingonjaon säännökset eivät kuitenkaan koske sellaisia osakkeiden luovutus- tai lunastustilanteita, kun kyseessä on liiketaloudellisesti perusteltu toiminta tai kun on kyse esimerkiksi sukupolvenvaihdoksesta. (Myrsky ym. 2006, 356 – 357.)

Yhtenä peitellyn osingon muotona on käytetty taseyhtiökauppaa. Taseyhtiöllä tarkoitetaan yhtiötä, joka ei harjoita varsinaista liiketoimintaa. Tällaisessa yhtiössä on vain rahaa, omaa sekä vierasta pääomaa ja mahdollisesti tilinpäätössiirtoja sekä varauksia. Taseyhtiö muodostuu kun alkuperäinen yhtiö myydään samojen omistajien uudelle yhtiölle, joka on omistus- ja valtasuhteiltaan samanlainen kuin ensimmäinen yhtiö. Liiketoiminta jatkuu uuden yhtiön nimissä, jonka nimi on sama kuin vanhan yhtiön. Vanhasta yhtiöstä muodostuu taseyhtiö, jonka osakekanta myydään edelleen. Tämän vuoksi omistajat yleensä nostavat rahat taseyhtiöstä, jolloin verovelat jäävät maksamatta. (Wikström 2008, 122 - 123.)

Yhtiön toiminnan loppumisella voi myös olla yhteyttä peitellyn osingon jakoon. Verohallinnon mukaan peiteltyä osinkoa osakkaalle voi syntyä yhtiön lopettamisen yhteydessä seuraavissa tilanteissa:

- *Viimeisen toimintavuoden kassa on siirtynyt osakkaan yksityiskäyttöön.*
- *Yhtiöllä on osakkaalta saatava, jonka pääomaa ja korkoa ei tulla peri-mään.*
- *Yhtiön vaihto- tai käyttöomaisuutta on siirretty osakkaalle vastikkeetta.*
- *Osakas käyttää yhtiön omistukseen jäänyttä kiinteistöä, osakehuoneis-toa tai muuta omaisuutta korvauksetta.* (Verohallinto 2009c, luku 3.13.1.)

4.3 Veroseuraamukset

Peitellyn osingonjaon veroseuraamukset ovat aina viranomaisaloitteisia, joten veronsaajalla on näyttövelvollisuus tutkittaessa peiteltyä osingonjakoa. Peitellyn osingonjaon tilanteessa yhtiön verotuksessa menetellään kuin olisi käytetty käypää hintaa. Osakkaalle taas veroalaista tuloa on käyvän hinnan ja käytetyn hinnan erotus. (Kaipainen 1999, 3.)

Osakkaan peiteltyä osinkoa käsitellään aina ansiotulona, koska peitellyn osingonjaon tilanteessa on usein tarkoituksena välttyä ansiotulosta menevästä verosta (HE 26/1998, luku 3.3). Tuloverolain mukaan peittelystä osingosta 30 % on verovapaata tuloa ja 70 % ansiotuloa. Huolimatta verovapaasta osiosta, muodostuu peitellyn osingon verotus kokonaisuudessaan ankarammaksi kuin avoimen osingonjaon tai osakkeiden luovutusvoiton verotus. (Myrsky ym. 2006, 359; TVL 1535/1992, 33 d §.)

Peittelystä osingosta verotetaan aina osakasta, vaikka edunsaajana olisi ollut esimerkiksi osakkaan puoliso. Peittelystä osingosta ei voida verottaa sellaista henkilöä, joka ei ole yhtiön osakas. (Myrsky ym. 2006, 353.) Yhtiön entistä osakasta peitellyn osingon verotus voi kuitenkin koskea, jos hän on osakkaana ollessaan järjestänyt edun itselleen (Wikström 2008, 112).

Veroilmoituksen antamatta jättäminen ei koskaan riitä perusteluksi siitä, että osakeyhtiö on jakanut peiteltyä osinkoa. Kun yhtiö laiminlyö veroilmoituksen jättämisen, sitä arvioverotetaan. Jos veroviranomainen epäilee, että yhtiö on

jakanut peiteltyä osinkoa, sen pitää pystyä perustelemaan väite. Tilanteessa pitää pystyä osoittamaan, että osakas on ottanut yhtiön varoja käyttöönsä. Perusteena peiteltylle osingonjaolle arvioverotuksessa on esimerkiksi se, että osakkaalla on rahoitusvajetta selvittämättömän omaisuuden lisäyksessä tai elantokustannusten rahoituksessa. Peitelty osingonjako tulee kyseeseen myös silloin, kun yhtiön kirjanpitoa tarkkailtaessa huomataan, että sillä on ollut tuloja, mutta varat ovat menneet osakkaan käyttöön. (Verohallinto 2009c, luku 3.11.4.)

4.4 Veron korotus

Peiteltyyn osinkoon ei aina automaattisesti liity veronkorotusta. Verovelvollinen on saattanut antaa käsityksensä mukaan oikeanlaisen veroilmoituksen, jonka verottaja kuitenkin tulkitsee peiteltyksi osingonjaoksi. Tällöin on hyvin vaikeaa väittää, että veroilmoitus olisi vääränlainen. Veron korotus tulee kuitenkin kyseeseen, kun on kyse tapauksesta, jossa selvällä yli- tai alihinnoittelulla pyritään veron välttämiseen. Veronkorotuksen määrittäminen edellyttää aina verovelvollisen kuulemistä. (Verohallinnon ohjeita 2000, luku 1.)

Veronkorotuksesta säädetään VML 32§. Sen mukaan veron korotus tulee kyseeseen:

- jos verovelvollisen antamissa tiedoissa on vähäinen puutteellisuus, eikä sitä ole korjattu kehotuksesta huolimatta
- jos verovelvollinen on antanut tietoja olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, tai
- kun verovelvollinen on tietäen ja törkeästi huolimattomuudesta antanut väärän veroilmoituksen.

Kun kyse on vähäisestä puutteellisuudesta tai virheestä, voidaan verovelvolliselle määrätä enintään 150 euron veronkorotus. Jos verovelvollisen antamat tiedot ovat olennaisesti puutteellisia tai virheellisiä, on korotus enintään 800 euroa. Verovelvollisen toimittua tietten tai törkeässä huolimattomuudessa antaessaan veroilmoitusta tai ilmoittaessaan tulolajin, on veronkorotus lisätyn tulon osalta enintään 30 % ja lisätyn varan osalta enintään 1 %. (VML 1558/1995, 32§.)

5 LUOTTAMUKSENSUOJA RUOTSISSA

Ruotsissa luottamuksensuojalla ei ole samanlaista painoarvoa kuin Suomessa. Siellä verohallinnon ohjaukseen, laintulkinta- ja lainsoveltamisohjeisiin ei liity oikeudellista sitovuusvaikutusta. Ruotsissa on katsottu, että esimerkiksi veroilmoituksen täyttöohjeista kerrotuilla lainsoveltamis- ja laintulkintakannanotoilla on ainoastaan samanlainen oikeuslähdearvo kuin oikeustieteellä. Verotusta ohjaa virallisperiaate, jonka mukaan verotus on toimitettava lainsäädännön eikä viranomaisen ohjauksen mukaisesti. Luottamuksensuoja näkyy käytännössä vain ennakkokannanotto- ja veronoikausjärjestelmissä. (Soikkeli 2003, 205 – 208.)

5.1 Verotuslaki (Taxeringslag)

Ruotsin verotuslaista ei löydy samanlaista ohjeistusta luottamuksensuojan periaatteesta (princip om förtroendeskydd) kuin Suomen laissa verotusmenettelystä. Ruotsin verotuslaista on kuitenkin joitain luottamuksensuojaan rinnastettavia säännöksiä siitä, milloin verovelvolliselta ei peritä veronlisäystä (skattetillägg). Veronlisäys tulee kyseeseen silloin, kun verovelvollinen on laiminlyönyt tai antanut väärää tietoa verotustaan koskevista asioista. Veronlisäystä ei kuitenkaan peritä esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen korjaa vääräksi ilmoittamansa tiedon vapaaehtoisesti tai kun virhe tai laiminlyönti on vähäinen. (Taxeringslag 1990:324, 5:8§.)

Verovelvollinen voidaan myös vapauttaa kokonaan tai osittain veron erillismaksuista, kun väärinymmärrys tai laiminlyönti katsotaan anteeksiannettavaksi tai olisi kohtuutonta periä maksua kokonaisuudessaan. Jotta verovelvollisen laiminlyöntiä voidaan pitää anteeksiannettavana, siihen vaikuttavat seuraavat seikat:

1. Verovelvollisen ikä ja terveys
2. Onko verovelvollinen ymmärtänyt väärin verolain tai asian toiseikkojen merkityksen
3. Onko syynä ollut harhaanjohtava tai puutteellinen ohjaustieto.

Jos maksuja on kohtuutonta periä kokonaisuudessaan, vaikuttaa siihen:

1. Maksu ei ole kohtuullinen verrattuna virheeseen tai laiminlyöntiin
2. Kohtuuttoman pitkä aika on kulunut siitä, kun verovirasto löysi perusteen verovelvollisen veronlisäykselle
3. Jos virhe tai laiminlyönti on johtanut verovelvollisen tuomitukseksi tulemiseen verorikoksesta joko verolain tai rikoslain mukaan.

(Taxeringslag 1990:324, 5:14§.)

Muutoksenhakua verotukseen tulee hakea viiden vuoden kuluessa verotuspäätöksestä. Jos veroviranomainen on antanut verovelvolliselle väärää tietoa muutoksenhausta, täytyy asia käsitellä, vaikka viisi vuotta verotuspäätöksestä olisi kulunut. (Taxeringslag 1990:324, 6:3§ ja 6§.) Lain kohta suojaa mielestäni verovelvollisen oikeutta hakea muutosta verotukseen, silloin kun veroviranomainen on laiminlyönyt velvollisuutensa kertoa verovelvolliselle verotuksen muutoksenhausta.

5.2 Hallintolaki (Förvaltningslag)

Ruotsin hallintolaissa säädetään viranomaisen toiminnasta. Hallintolain säädökset ovat jokseenkin samankaltaisia kuin Suomen hallintolaissa. Ruotsissa hallintolakia sovelletaan, jos muualla oleva säännös on ristiriidassa hallintolain kanssa. Hallintolain mukaan viranomaisen on annettava tietoa, ohjausta, neuvontaa sekä muuta apua asiakkailleen toimivaltansa mukaisissa asioissa. (Förvaltningslag 1986:223, 4§.) Ruotsin hallintolaista ei kuitenkaan löydy kohtaa, jonka mukaan viranomaisen neuvojen on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella odotettuja odotuksia, kuten Suomen hallintolaissa (Förvaltningslag 1986:223; Hallintolaki 434/2003, 6§).

5.3 Ennakkokannanottojärjestelmä

Ruotsin ennakkokannanottojärjestelmällä tarkoitetaan tuomioistuinta muistuttavaa verolautakuntaa, joka voi antaa verovelvolliselle tai verohallitukselle ennakkokannanoton verokohtelusta. Ennakkokannanoton oikeudellinen sitovuus edel-

lyttää sitä, että verovelvollinen tai verohallitus vetoaa kannanottoon verotusta toimitettaessa. Ennakkokannanoton hakemuksen oikeustositseikkojen on myös vastattava verotuksessa toteutuneita oikeustositseikkoja. Kannanotot ovat tapauskohtaisia päätöksiä, niihin ei voi vedota muu verovelvollinen kuin se, joka kannanottoa haki. Ruotsissa oikeuskäytännön muutokset eivät vaikuta ennakkokannanoton sitovuuteen, mutta lain muuttuessa kannanotto ei ole enää sitova. (Soikkeli 2003, 205 – 207.)

Kannanotto voi liittyä lähes mihin veromuotoon tahansa. Hypoteettisista oikeuskysymyksistä sekä arvostus- ja todistuskysymyksistä verolautakunta ei kuitenkaan anna kannanottoa. Verovelvollinen voi hakea ennakkokannanottoa kirjallisesti. Hakemuksessa on kerrottava kaikki asian ratkaisemisen kannalta tärkeät ja oleelliset seikat. Verolautakunta voi tarvittaessa pyytää verovelvollista täydentämään hakemusta. Veroviranomainen taas voi hakea ennakkokannanottoa vain, kun verotuksessa on päädytty verovelvollisen kannalta kielteiseen ratkaisuun. Veroviranomaisen hakiessa ennakkokannanottoa täytyy asian olla sellainen, että kannanotto edistää verotuksen yhdenmukaisuutta, eikä asia saa koskea verotusta yleensä vaan yksittäistä verovelvollista. (Soikkeli 2003, 205 – 206.)

5.4 Jälkiverotus

Jälkiverotus tulee Ruotsissa kyseeseen, kun verovelvollinen on antanut viranomaiselle virheellisen tiedon verontoimittamista varten tai muun verotusmenettelyssä tapahtuneen ilmeisen virheen perusteella. Jälkiverotusta ei toimiteta, kun on kyse merkityksettömästä tulon lisäyksestä, jos sen toimittaminen on verovelvollisen kannalta kohtuutonta tai samasta asiasta on jälkiverotettu jo aikaisemmin. (Soikkeli 2003, 209 – 210.)

Luottamuksensuoja näkyy jälkiverotuksessa siten, että jälkiverotusta ei voida toimittaa, jos veroviranomainen on laiminlyönyt tutkimisvelvollisuutensa. Soikkeli (2003, 210) kertoo tästä esimerkkinä, että jälkiverotusta ei ole voitu toimittaa

silloin, kun verovelvollisen antama tieto veroviranomaiselle on ollut selvästi havaittavissa veroilmoituksen lisätiedoissa.

6 OIKEUSKÄYTÄNTÖ

Tässä luvussa tutkin oikeuskäytäntöä luottamuksensuojan osalta eri veromuodoissa. Tutkimani oikeuskäytäntö muodostuu lähinnä KHO:n ratkaisuista. Tarkoituksena on selvittää ratkaisujen kautta, onko luottamuksensuojasta muodostunut vakiintunutta oikeuskäytäntöä ja jos on, niin millaiseksi se on muodostunut. Tutkimuksen tulos ilmenee luvusta 7 päätelmät.

KHO:1984-B-II-505.

KHO:n päätöksessä on tutkittu vesiosuuskunnan yleishyödyllisyyttä. Osuuskunta toimi omakustannusperiaatteella, se ei jakanut ylijäämää eikä tuottanut toiminnallaan taloudellista hyötyä. Vesiosuuskunta oli hyväksytty yleiseksi vesi- ja viemärlaitokseksi erään kunnan tietyillä alueilla. Päätöksessään KHO katsoi, että osuuskunta on tulo- ja varallisuusverolain mukainen yleishyödyllinen yhteisö ja kumosi toimitetun harkintaverotuksen.

KHO:1998:52

Päätöksessä viitataan edellä mainittuun KHO:1984-B-II-505 ratkaisuun, josta verohallitus katsoi, että päätöstä tuli noudattaa myös osakeyhtiömuotoisten paikallista vesi- ja viemärlaitostoimintaa harjoittavien yhtiöiden verotukseen, jos KHO:n päätöksessä mainitut seikat ovat muuten olemassa. Päätöksestä oli muodostunut oikeus- ja verotuskäytännössä noudatettu ennakkopäätössääntö. Nyt päätöksessä (1998:52) KHO ratkaisi asian ennakkopäätössäännön vastaisesti. KHO katsoi, että koska olosuhteet olivat muuttuneet vuodesta 1984, ei vesiosuuskuntaa voitu enää pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Olosuhteiden muutoksena pidettiin sitä, että vesi on nykyisin kulutushyödyke ja sen jatkuvaa myyntiä asiakkaille arvioidaan laadultaan eri tavalla kuin ennen. Ratkaisussa on myös huomioitu KHO:n ratkaisu 1997:37, jonka mukaan vesiosuuskunnan

myynnistä saamaa tuloa oli pidettävä tuloverolain mukaan veronalaisena elinkeinotulona.

Vesiosuuskunta sai kuitenkin päätöksessä luottamuksensuojaa. Yhtiön kannalta oli kohtuutonta kiristää säännönmukaista verotusta, vaikka säännökset pysyivät asiallisesti ennallaan. KHO:n mukaan verovelvollinen oli tapauksessa erehtynyt verosäännösten sisällöstä olosuhteissa, joissa ei voitu katsoa, että erehdys olisi johtunut yhtiön huolimattomuudesta tai laiminlyönnistä. KHO katsoi, että yhtiön luottamusta verotuskäytännön pysyvyyteen olisi syytä suojata.

Edellisistä KHO:n ratkaisuista näkyy, kuinka ennakkopäätössäännöt voivat muuttua esimerkiksi olosuhteiden muutoksen takia. Kun oikeuskäytäntö muuttuu, voi verovelvollinen vedota luottamuksensuojaan, jos luottamuksensuojan soveltamisedellytykset täyttyvät. KHO:n ratkaisussa 1998:52, huomioitiin luottamuksensuoja, koska verovelvollisella on oikeus luottaa verotuskäytännön pysymiseen samanlaisena kuin edellisinä vuosina.

KHO 2001:63

Valtiotieteiden maisteri B oli 1.11.1997 lähtien työskennellyt yhtiön palveluksessa yritysjohton konsulttina. Yhtiön johto päätti lähettää hänet Ranskaan suorittamaan MBA-koulutusohjelman 28.8.2000-11.7.2001 väliseksi ajaksi. B palasi koulutuksen jälkeen samoihin tehtäviin. Yhtiöllä oli kansainvälinen toimintaympäristö ja sen vuoksi yhtiön johto oli katsonut, että B:n suorittama MBA-ohjelma kehitti hänen ammattitaitoaan ja että tuo koulutus, jonka opinto-ohjelman yhtiö oli hyväksynyt, oli tarpeellinen pääasiassa yhtiön edun vuoksi. Sen vuoksi yhtiö maksoi koulutuksen opetuksen kulut sekä verohallituksen verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2000 antaman päätöksen mukaisen päivärahan. B:lle ei tosin maksettu palkkaa, mutta hänen työsuhteensa yhtiöön jatkui. B oli velvoitettu sitoutumaan yhtiön palvelukseen siten, että mikäli hän päätti työsuhteensa heti opintojen päätyttyä tai keskeytti opinnot, hän oli velvollinen maksamaan yhtiölle sille aiheutuneet ja sen korvaamat kulut. Jos B päätti työsuhteensa kahden vuoden kuluessa ohjelman päättymisestä, hän oli velvollinen maksamaan puolet niistä. B:n työtehtävät eivät muuttuneet koulutusohjelman suorittamisen jälkeen. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että B:n ammattitaitoa kehittävä ja ylläpitävä koulutus tapahtui työnantajan edun vuoksi. Yhtiön suorittamat kurssimaksut eivät niin ollen olleet B:n enakkoperintälain 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa. Noissa oloissa kysymyksessä oli työnantajan määräyksestä tapahtuva työmatka, jolta maksetut päivärahat ovat enakkoperintälain 15 §:ssä ja enakkoperintäasetuksen 17 §:ssä tarkoitettuja matkakustannusten korvauksia.

Työntekijälleen B:lle MBA-koulutuksen tarjonnut yhtiö oli pyytänyt ennakkoratkaisua siitä, muodostuiko B:lle ennakonpidätyksenalaista tuloa, josta on maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu, kun yhtiö maksoi hänen koulutuskustannuksensa sekä opiskelun ajalta ulkomaanpäivärahaa. Yhtiö maksoi koulutuksen opetuksen ja ulkomaanpäivärahan, koska se katsoi, että MBA-koulutus parantaisi B:n ammattitaitoa ja koulutus olisi tarpeellinen lähinnä yhtiön edun vuoksi. Opiskeluajalta B:lle ei maksettu palkkaa. Opiskelun jälkeen B:n työtehtävät eivät muuttuneet, vaan hän palasi entisiin työtehtäviinsä.

Ennakkoratkaisuhakemuksessa yhtiö viittasi verohallituksen ohjeeseen 14.1.2000, jonka mukaan työnantajan maksamista koulutuksen kustannuksista ei muodostunut palkanluonteista etua, jos koulutuksen tarkoituksena on edistää ja täydentää ammatillista kehittymistä.

Uudenmaan verovirasto antoi asiasta ennakkoratkaisun, jonka mukaan B:n koulutus ja tälle maksettu ulkomaanpäiväraha muodostivat palkanluonteisen edun, josta oli suoritettava ennakonpidätys ja työnantajan sosiaaliturvamaksut. Verovirasto katsoi, että kyseessä oli jatkokoulutukseen rinnastettava koulutus, huomioiden B:n aiemmin suorittama luonnontieteiden maisterin, oikeastaan valtiotieteiden maisterin tutkinto. Verovirasto katsoi myös, koska B:lle ei maksettu opiskeluajalta palkkaa, maksettuja koulutuskustannuksia ei voitu pitää ennakkopäätöslain mukaisesti maksettuina välittömästi työhön tai tehtäviin liittyvinä kustannuksina.

B:lle maksetusta ulkomaan päivärahasta verovirasto katsoi, että sitä oli myös pidettävä palkanluonteisena etuutena. Päivärahat ovat verovapaita, kun kyseessä on työmatka, eli työnantaja lähettää työntekijän suorittamaan työtehtävän tilapäiselle työtekemispaikalle. Koska yhtiö ei maksanut B:lle palkkaa opiskeluajalta, ei voitu katsoa, että hän olisi ollut työnantajan määräämällä työmatkalla.

Yhtiö valitti ennakkopäätöksestä hallinto-oikeuteen, vaatien veroviraston päätöksen kumoamista. Yhtiö vetosi myös luottamuksensuojaan, perusteena vero-

hallinnon ohje 14.1.2000 koulutusmenoista henkilöverotuksessa. Hallinto-oikeus hylkäsi yhtiön valituksen.

Hallinto-oikeus perusteli kantaansa samoin kuin Uudenmaan verovirasto. Luotamuksensuojan osalta hallinto-oikeus katsoi, että verotusmenettelylaissa ei määrätty, milloin ennakkoratkaisuhakemus oli ratkaistava hakijan eduksi. Luotamuksensuojaan ei myöskään voitu vedota, koska kyseessä ei ollut sellainen asia, joka oli jo ennakkoratkaisuhakemusta tehtäessä toteutunut. Yhtiö ei siis voinut vedota saamiinsa ohjeisiin tai sitä kohdanneeseen verotuskäytäntöön, koska ennakkoratkaisua haettaessa sitä ei vielä edes ollut verotettu asiasta.

Yhtiö valitti hallinto-oikeuden päätöksestä edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Hakemuksensa liitteenä yhtiö toimitti todistuksen B:n aiemmin suorittamasta valtiotieteiden maisterin koulutuksesta. Todistuksen tavoitteena oli selvittää, että huomioiden B:n aiempi koulutus, MBA-koulutuksen piti katsoa olleen B:n ammattitaitoa ylläpitävää koulutusta eikä jatkokoulutusta.

Veroasiamies vaati valituksen hylkäämistä, koska keskeisin selvitys, eli B:n tutkintotodistus tuli esille vasta hallinto-oikeuden ratkaisun jälkeen. KHO kuitenkin myönsi valitusluvan.

KHO katsoi, että MBA-koulutus oli, huomioiden B:n aiempi koulutus, ammattitaitoa kehittävä ja ylläpitävä sekä, että se tapahtui työnantajan eduksi. Näin ollen yhtiön maksamia koulutuksen kustannuksia ei pidetty ennakonperinnäanalaisina. Olosuhteet huomioiden KHO katsoi, että kyseessä oli myös työmatka, jolloin B:lle maksetut päivärahat olivat matkakustannusten korvauksia, joista ei tarvinnut maksaa veroa. Aiemmat päätökset kumottiin ja KHO antoi asiasta uuden ennakkoratkaisun.

KHO:n ratkaisusta on ollut eriävä mielipide, johon on yhtynyt kaksi asian ratkaisseista viidestä hallintoneuvoksesta. Eriävän mielipiteen mukaan huomioiden hallinto-oikeuden perustelut, esitetyt selvitykset, päätöksestä ilmenevät lainkohdat sekä muut perustelut ei ole tarvetta muuttaa aiempaa päätöstä.

Mielestäni tässä ratkaisussa KHO ei juuri perustellut sitä, miksi päätti asian yhtiön hyväksi. Perusteluinaan KHO käytti samoja lainkohtia kuin hallinto-oikeus, tulkiten niitä kuitenkin eri tavalla. Mielenkiintoista on myös se, että ratkaisusaan KHO ei puuttunut luottamuksensuojan kysymykseen lainkaan. Tästä johdopäätöksenä voisi sanoa hallinto-oikeuden päätöksen mukaisesti, että luottamuksensuojaan ei voi vedota, kun kyseessä on ennakkoratkaisuasia. Ennakkoratkaisua haettaessa ei vielä ole syntynyt sellaista tilannetta, joka olisi verovelvollisen verotuksen kannalta kielteinen, koska verotusta ei yleensä ole vielä toimitettu hakemusta tehtäessä. Tämän vuoksi verovelvollinen ei voi vedota luottamuksensuojaan, koska sen edellyttämät soveltamisedellytykset eivät ole vielä voineet täyttyä.

KHO 2010:13

A ry oli harjoittanut työterveysasematoimintaa vuosikymmeniä ja merkitty vuonna 1980 verohallinnon työnantajarekisteriin. Yhdistys ei ollut koskaan antanut veroilmoitusta, vaikka se olisi verotusmenettelystä annetun lain 7 §:n nojalla ollut velvollinen sellaisen vuosittain antamaan. Yhdistykseltä ei oltu pyydetty veroilmoituksia eikä se ollut ollut tulo- ja varallisuusverotuksen kohteena. Yhdistykseltä pyydettiin veroilmoitus ensimmäisen kerran vuodelta 2004 toimitettavaa verotusta varten. Yhdistystä ei pidetty toimitetussa verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä ja sille vahvistettiin verotettava elinkeinotulo ja verotettava varallisuus. Hallinto-oikeus katsoi yhdistyksen valituksesta myös, ettei yhdistys ollut yleishyödyllinen yhteisö vaan verovelvollinen tulonsa ja varallisuutensa perusteella, mutta luottamuksensuojan huomioon ottaen poisti yhdistykseltä tuloveron ja varallisuusveron suorittamisvelvollisuuden.

Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja saattoi toimitetun verotuksen voimaan. Yhdistyksen tulo- ja varallisuusverovelvollisuuteen liittyvät kysymykset eivät ole olleet tulo- ja varallisuusverotuksen toimittamiseen toimivaltaisen verohallinnon yksikön ratkaistavina. Vastuu siitä, että veroilmoitus verotettavasta tulosta annetaan, on verovelvollisella. Yhdistyksellä ei tämän vuoksi ollut perustetta luottaa siihen, ettei sen tarvitse suorittaa veroa tuloistaan, jos siltä ei pyydetä veroilmoitusta. Yhdistyksen verotuksessa ei ollut muodostunut tässä tilanteessa yleishyödyllisyydestä tai yhdistyksen tulojen ja varallisuuden veronalaisuudesta sellaista käytäntöä, jonka mukaisesti yhdistys olisi toiminut. Yhdistys ei voinut saada asiassa säännönmukaisessa verotuksessa luottamuksensuojaa. Verovuosi 2004.

Tapauksessa on kyse siitä, onko kyseessä oleva yhdistys yleishyödyllinen yhteisö ja saako se edellisten vuosien verotuksen perusteella luottamuksensuojaa. Yhdistyksen toiminta-ajatuksena on tuottaa sen jäsen- ja asiakasyrityksille työterveyspalveluita omakustannushintaan. Toiminnan tarkoituksena ei ole

ollut tuottaa voittoa. Mahdollinen ylijäämä on palautettu seuraavan vuoden aikana jäsen- ja asiakasyrityksille, alijäämä on taas kerätty yrityksiltä tilinpäätöksen vahvistamisen jälkeen. Yhdistystä ei ole ennen verovuotta 2004 verotettu eikä se myöskään ole jättänyt veroilmoitusta. Yhdistys vetoaa siihen, että verotuskäytännön muuttumisesta olisi pitänyt ilmoittaa sille verovuoden 2004 aikana eikä vain ilmoittaa jälkiverotuksesta vuonna 2005.

Yhdistys on ilmeisesti katsonut olevansa yleishyödyllinen yhteisö sen perusteella, että sitä ei ole koskaan aiemmin verotettu. Yhdistys valitti vuoden 2004 jälkiverotuspäätöksestä verotuksen oikaisulautakuntaan. Se vaati, että sitä oli pidettävä yleishyödyllisenä yhteisönä ja määrätyn tulo- ja varallisuusveron poistamisesta. Verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi vaatimuksen.

Yhdistys uusi valituksensa hallinto-oikeuteen. Hallinto-oikeus katsoi myös, että yhteisö ei ole yleishyödyllinen, mutta luottamuksensuoja huomioiden, yhdistyksen ei tarvinnut maksaa tulo- ja varallisuusveroa vuodelta 2004.

Hallinto-oikeus perusteli ratkaisuaan tuloverolailla, jonka mukaan yleishyödyllinen yhteisö ei saa toimia rajoitettua piiriä varten eikä se saa tuottaa jäsenilleen taloudellista hyötyä. Yhdistys on kuitenkin tarjonnut palveluitaan vain rajoitetulla alueella toimiville oikeuskelpoisille yhteisöille. Yhdistys on myös tuottanut taloudellista hyötyä ylijäämäpalautuksina saatuina voitto-osuuksina. Lain mukaan ylijäämäpalautukset seuraavana vuonna tilikaudesta koskevat osuuskuntia. TVL:n mukaan kyseessä oleva yhteisö ei siis voinut olla yleishyödyllinen.

Verotusmenettelylaissa säädetyn mukaisesti saadakseen luottamuksensuojaa asian täytyy olla epäselvä tai tulkinnanvarainen ja verovelvollisen olla vilpittömässä mielessä sekä toimia viranomaisen käytännön ja ohjeiden mukaisesti. Hallinto-oikeus katsoi, että kaikki luottamuksensuojan soveltamisedellytykset täyttyivät tapauksen osalta. Yhdistys oli toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön mukaisesti tulkinnanvaraisessa tilanteessa. Hallinto-oikeus ei käsitellyt ollenkaan sitä, että VML:n mukaan verovelvollisella

on velvollisuus ilmoittaa ilman viranomaisen erillistä pyyntöä viranomaiselle verotettavat tulot, niistä tehtävät vähennykset sekä tiedot varoista ja veloista.

Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen luottamuksen-suojasta. KHO perusteli ratkaisuaan sillä, että yhdistyksillä on velvollisuus antaa veroilmoitus pyytämättä. Koska kyseinen yhdistys ei ollut sitä koskaan aiemmin antanut tai pyytänyt veroviranomaisilta ennakkoratkaisua, ei asiasta ole voinut syntyä veroviranomaisen laintulkintakantaa, johon yhdistys voisi vedota luottamuksensuojan perusteena. Täten myöskään ei ollut muodostunut aiempaa verotuskäytäntöä, jonka pysyvyyteen voitaisiin vedota.

Tästä KHO:n ratkaisusta ilmenee, että luottamuksensuojaa ei synny, jos kaikkien soveltamisedellytykset eivät täyty. Soveltamisedellytysten täyttymiseksi verovelvollisen tulee olla perillä aiheeseen liittyvästä vallitsevasta oikeuskäytännöstä. Tapauksen yhdistyksen olisi kuulunut tietää, että sen olisi tullut antaa veroilmoitus tuloistaan ilman veroviranomaisen erillistä pyyntöä. Tämän vuoksi se ei voinut saada vilpittömän mielen suojaa luottamuksensuojaa arvioitaessa. Ratkaisussa olisi voitu myös pohtia viranomaisen mahdollista passiivista laintulkintakannanottoa, tai sitä olisiko tapauksessa mahdollisesti ollut kyse juuri viranomaisen passiivisuudesta. Viranomaisen passiivinen laintulkintakannanotto voi syntyä, kun viranomainen on tietoinen noudatetusta käytännöstä, mutta ei selvennä asiaa ohjeilla. Toisaalta luottamuksensuojan soveltaminen perusteena viranomaisen passiivinen laintulkintakannanotto, kumoutuu tapauksessa sillä, että yhdistyksen olisi tullut olla tietoinen vallitsevasta verotuskäytännöstä.

KHO 2003:21

A:n puolisot olivat ostaneet osakehuoneistoja aloittaakseen vuokraustoiminnan harjoittamisen. He olivat käyneet verotoimistossa tiedustelemassa suunnittelemiensa korjausten aiheuttamien kulujen vähennyskelpoisuutta vuokratuloista. Verotoimiston taholta oli annettu suullinen ohje, jonka mukaan korjaustyön ajankohdalla, suoritettiin se heti osakkeiden oston jälkeen ennen vuokrausta tai vasta myöhemmin vuokraustoiminnan alkamisen jälkeen, ei ollut kulujen vähentämisen kannalta merkitystä, koska kysymys ei ollut peruskorjauksista vaan vuosikorjauksista. Puolisot olivat sitten toimineet verotoimistosta saamansa ohjeen mukaisesti. Säännönmukaisissa verotuksissa hyväksyttiin heidän vaatimuksensa vähentää korjauskulut vuokratuloista vuosimenoina.

Verotuksen oikaisulautakunta hyväksyi veroasiamiehen oikaisuvaatimuksen siitä, että välittömästi huoneiston hankkimisen jälkeen tehdyt korjaukset oli katsottava peruskorjauksiksi ja kulut osaksi hankintahintaa. Koska asia ei ollut tulokinnanvarainen tai epäselvä, asiaa ei ratkaistu verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n mukaisesti puolisoiden eduksi.

Hallinto-oikeuden hylättyä puolisoiden valituksen korkein hallinto-oikeus katsoi, kun korjaustyöt oli tehty ennen vuokraustoiminnan aloittamista, että ne liittyivät osakehuoneistojen hankintaan. Elinkeinotulon verotusta koskevan oikeuskäytännön mukaan sellaisten korjaustöiden, jotka on suoritettu ennen kuin kiinteistö on otettu käyttöön, korjausmenot on lisättävä rakennuksen poistamattomaan hankintamenuun ja ne vähennetään tulosta menojäännöksestä tehtävin pois-toin. Tuo tulkinta ilmenee korkeimman hallinto-oikeuden 15.5.1992 antamassa päätöksessä taltionumero 1849. Tuo ratkaisu koski kuitenkin elinkeinotulon verotusta ja rakennuksessa suoritettuja korjauksia. Kysymys osakehuoneistossa heti hankinnan jälkeen suoritettujen korjausten kulujen vähentämisestä on ollut tuloverolakia ja sitä edeltäneitä lakeja sovellettaessa tulkinnanvarainen. Oikeus-tilan voidaan tältä osin katsoa selkiintyneen vasta korkeimman hallinto-oikeuden 15.8.2000 antamalla päätöksellä taltionumero 2157, jonka vuosikirjanumero on 2000:51.

Osakehuoneiston ennen vuokrauksen alkamista tapahtuneesta kunnostuksesta aiheutuneiden menojen vähennyskelpoisuus oli ollut tulkinnanvarainen vuonna 1999, jolloin puolisot olivat käyneet asiaa verotoimistossa tiedustelemassa. Heillä ei ollut ollut syytä epäillä saamansa suullisen ohjeen paikkansapitävyyttä. Heille ei ollut noissa oloissa, kun otettiin huomioon asian laatu, syntynyt tarvetta pyytää verotusmenettelystä annetun lain 8 luvussa tarkoitettua ennakkoratkaisua tai -tietoa. Puolisot olivat, saatuaan suullisen ohjeen, toimineet vilpittömässä mielessä viranomaisen ohjeen mukaisesti. Kun asiassa ei ilmennyt sellaisia erityisiä syitä, joista muuta johtuisi, asia oli ratkaistava puolisoiden eduksi.

KHO:n päätöksessä tutkitaan sitä, oliko verovelvollisilla oikeus luottaa veroviranomaisen antamaan suulliseen neuvonantoon. A:n puolisot olivat vuonna 1999 pyytäneet veroviranomaiselta neuvoa siitä, kuinka heidän tulisi menetellä verotuksessa, kun he remontoivat ostamiaan vuokratarkoitukseen hankittuja asuntoja parantaakseen tulevien vuokralaisten asuinviihtyvyyttä. Verotoimisto ohjasi heitä vähentämään korjauskulut vuosimenoina. Tämän mukaan A:n puolisot tekivät veroilmoituksen, joka hyväksyttiin säännönmukaisessa verotuksessa. Veroasiamies valitti kuitenkin verotuksesta verotuksenoikaisulautakuntaan, väittäen verotusta virheelliseksi.

Veroasiamies, verotuksenoikaisulautakunta sekä hallinto-oikeus katsoivat, että A:n puolisot olivat antaneet veroilmoituksen väärin ja se on oikaistava. Oikaisun perusteena käytettiin KHO:n päätöstä 2000:51, joka oli annettu vuotta myö-

hemmin, kuin A:n puoliset olivat kysyneet neuvoa verotukseensa. Mainitun KHO:n ratkaisun perusteella A:n puoliset eivät voineet vedota luottamuksen suojaan verotuksessaan, koska ratkaisu poisti lainaukkotilanteen sekä mahdollisen lain tulkinnanvaraisuuden. Hallinto-oikeus katsoi myös, kun asuntoja oli korjattu huomattavan suurilla summilla heti oston jälkeen ja ennen vuokraustoiminnan aloitusta, ei voinut olla kysymys tavanomaisista vuosikorjauksista, joita olisi voitu pitää vuokratulosta vähennyskelpoisina. Tuloverolain sanamuoto huoneiston arvoa merkitsevästi korottavalla perusparannuksella ilmentää myös selvästi korjauskulujen vähennyskelvottomuutta. Tämän vuoksi veroviraston antamalla ohjauksella ei ollut merkitystä toimitettuun verotukseen.

Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden ja verotuksen oikaisulautakunnan päätökset. KHO perusteli päätöstä luottamuksensuojalla, jota noudatetaan, jos kaikki kolme sen soveltamisedellytystä täyttyvät. Luottamuksensuojan perusteiden täytyessä asia on ratkaistava verovelvollisen eduksi. Tapauksessa asia oli tulkinnanvarainen, koska KHO:n ratkaisu, joka poisti tulkinnanvaraisuuden, oli annettu vasta seuraavana vuonna, joten A:n puolisoihin sitä ei voitu noudattaa. Tulkinnanvaraisen tilanteen vuoksi A:n puoliset olivat pyytäneet veroviranomaiselta ohjausta verotukseensa. Viranomainen ohjasi heitä, eikä A:n puolisoilla ollut mitään mahdollisuutta epäillä viranomaisen ohjausta vääräksi, joten he toimittivat veroilmoituksen ohjauksen mukaisesti. Tämän vuoksi kaikki luottamuksensuojan edellytykset täyttyivät.

KHO:n päätös 2003:21 ilmentää sitä, että verovelvollisella on oikeus luottaa viranomaisen antamaan suulliseen neuvonantoon. Tapauksesta näkyy, että luottamuksensuoja soveltamisperiaatteiden täytyessä asia täytyy ratkaista verovelvollisen hyväksi.

KHO:2006:45

Telakalla alihankintatöitä tekevässä yhtiössä oli vuonna 2002 toimitetussa verotarkastuksessa todettu, ettei yhtiöllä olisi ollut vuosilta 1997- 2001 oikeutta maksaa verovapaita päivärahoja ja kilometrikorvauksia suoraan telakalle työhön otetuille työntekijöille. Maksuunpanot oli toimitettu verotarkastuskertomuksessa esitetyn mukaisesti. Verovirasto oli hylännyt yhtiön oikaisuvaatimuksen ja hallinto-oikeus oli hylännyt yhtiön valituksen. Korkein hallinto-oikeus katsoi, kuten

hallinto-oikeus valituksenalaisessa päätöksessään, että Helsingissä oleva telakka oli ollut yhtiön työntekijöiden varsinainen työpaikka. Yhtiö oli laiminlyödessään työnantajasuoritukset työntekijöille maksamistaan matkakustannusten korvauksista tulkinnut virheellisesti varsinaisen työpaikan käsitettä. Tällä perusteella yhtiön valitus hallinto-oikeuden päätöksestä olisi siis ollut hylättävä. Asiassa oli kuitenkin vielä harkittava, oliko yhtiöllä oikeus saada vaatimaansa luottamuksensuojaa.

Yhtiön ennakoperintää koskevassa vuonna 1995 laaditussa tarkastuskertomuksessa verovuosilta 1993 ja 1994 ei ollut yömatkarakhoja lukuun ottamatta esitetty huomautuksia yhtiön noudattamasta matkakustannusten korvauksia koskevasta käytännöstä. Tähän nähden yhtiön oli katsottava toimineen tulkinanvaraisessa asiassa vilpittömässä mielessä viranomaisen hyväksymän käytännön mukaisesti, kun se vuonna 1995 toimitetun ennakontarkastuksen jälkeen oli yömatkarakhoja lukuun ottamatta jatkanut työntekijöille maksamiensa matkakustannusten korvausten osalta aikaisemmin noudattamaansa käytäntöä. Kun asiassa ei ollut ilmennyt sellaisia erityisiä syitä, joista muuta johtuisi, asia oli ratkaistava yhtiön eduksi. Tämän vuoksi yhtiölle ei voitu vuosilta 1997- 2001 maksuunpanna laiminlyötyjä ennakonpidätyksiä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja.

KHO:n ratkaisussa 2006:45 on kyse verovapaista matkakustannusten korvauksista sekä luottamuksensuojasta. Yhtiö oli maksanut työntekijöilleen verovapaita matkakustannusten korvauksia työntekijöiden kotien ja Helsingissä sijaitsevan telakan väliseltä matkalta. Vuonna 2002 tehdyn verontarkastuksen myötä Lounais-Suomen verovirasto oli maksuunpannut toimittamatta jätetyt ennakonpidätykset ja työnantajan sosiaaliturvamaksut veronlisäyksineen vuosilta 1997 – 2001.

Yhtiön valitukset päätöksestä verovirastolle ja hallinto-oikeuteen hylättiin. Yhtiö perusteli valitustaan sillä, että yhtiössä oli toimitettu edellisen kerran verontarkastus vuonna 1995 vuosien 1993 – 1994 osalta, jolloin sen maksamiin matkakustannusten korvauksiin ei puututtu millään tavoin, joten se noudatti samaa käytäntöä myös vuosien 1997 – 2001 matkakustannusten korvauksiin. Valituksen hylkäämistä perusteltiin sillä, että vuonna 1995 suoritettussa verontarkastuksessa ei voitu ottaa kantaa siihen, mikä on työntekijöiden vakiintunut työpaikka, koska yhtiö oli toiminut aliurakoitsijana telakalla alle kolme vuotta. Vuonna 2002 tehdyssä tarkastuksessa todettiin, että työntekijöiden vakituksena työpaikkana oli pidettävä telakkaa, koska työntekijät oli otettu työhön juuri telakalle, eikä heillä ollut muuta vakituista työpaikkaa, johon olisivat siirtyneet tela-

kalla työskentelyn loppumisen jälkeen. Tämän vuoksi työnantajan maksamia matkakustannuskorvauksia ei voitu pitää verovapaina. Hallinto-oikeus ei myöskään antanut yhtiölle luottamuksensuojaa, koska sen mukaan yhtiö oli tulkinut virheellisesti laissa olevaa määritelmää varsinaisesta työpaikasta, eikä kyse ollut säännösten tulkinnanvaraisuudesta tai epäselvyydestä.

KHO oli samoilla linjoilla hallinto-oikeuden kanssa siitä, että yhtiön maksamat matkakustannustenkorvaukset eivät olleet verovapaita ja että yhtiö oli tulkinut väärin lain määritelmän varsinaisesta työpaikasta. KHO pohti kuitenkin sitä, tulisiko asia ratkaista yhtiön hyväksi luottamuksensuojan periaatteen mukaisesti. KHO katsoi, että yhtiön verotuskäytäntö oli muodostunut epäselväksi sen takia, että aiemmassa vuonna 1995 tehdyssä verontarkastuksessa tarkastaja ei ollut puuttunut mitenkään yhtiön noudattamaan matkakustannusten maksukäytäntöön. Yhtiö jatkoi tarkastuksen jälkeen samaa käytäntöä vilpittömässä mielessä viranomaisen ohjeistuksen mukaisesti. KHO ratkaisi luottamuksensuojan mukaisesti asian yhtiön hyväksi, joten hallinto-oikeuden päätös ja veroviraston maksuunpanopäätökset kumottiin.

Tapauksessa verotarkastaja oli vuonna 1995 suorittamassaan verotarkastuksessa ollut puuttumatta yhtiön päivärahojen maksukäytäntöön, tarkastaja oli puuttunut vain yhtiön maksamien yömatkaraхоjen ilmoittamiseen. Tarkastuksen jälkeen yhtiö jatkoi matkakustannusten maksamiskäytäntöään paitsi yömatkaraхоjen osalta. Mielestäni tapauksessa on tällöin muodostunut myös viranomaisen vakiintunut laintulkintakannanotto, koska se passiivisesti hyväksyi yrityksen käytännön. Yhtiöllä ei myöskään ollut mitään edellytystä epäillä verotuskäytäntöä vääräksi, toimihan se verottajan hyväksymän laintulkintakannanoton mukaan. Tämän vuoksi yhtiön kuuluikin saada luottamuksensuojaa, eikä verotuskäytäntöä voitu muuttaa taannehtivasti yhtiölle epäedullisemmaksi.

KHO 2009:81

Verovirasto oli 19.5.2003 antanut autonvuokrausta harjoittavalle B Oy:lle selostettuaan ratkaisua KHO:2000:21 kirjallisen ohjauksen, jonka mukaan B Oy:n ei ollut ohjauksessa mainittujen edellytysten täytyessä suoritettava arvonlisäveroa asiakkailtaan perimistä korvauksista kolariturvan ja varkausturvan omavastuun pienentämisestä. Sittemmin ratkaisussa KHO 12.11.2003 taltio 2786 oli katsottu, että tällaisista korvauksista oli suoritettava arvonlisäveroa. Samalla alalla

toimiva A Ky, jolla oli sama omistus ja johto B Oy:n kanssa, oli suorittanut arvonlisäveroa tällaisista korvauksista. A Ky haki näiden arvonlisäverojen palauttamista luottamuksensuojaperiaatteen nojalla. Koska A Ky oli ollut velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa korvauksista ja se oli laskuttanut korvaukset asiakkailta verollisena eikä siten ollut toiminut ohjauksen mukaisesti, A Ky:lle ei ollut palautettava näistä vakuutusmaksuista suoritettuja arvonlisäveroja luottamuksensuojaperiaatteen nojalla 19.5.2003 jälkeiseltä ajalta. Aikaisemmalta ajalta ratkaisuiden KHO:2000:20 ja 2000:21 antamaan luottamuksensuojaan perustuva hakemus hylättiin, koska asioissa ei ollut kysymys samasta tilanteesta kuin A Ky:n hakemuksessa.

Palautushakemukset tilikausilta 1.10.2000-30.9.2001, 1.10.2001-30.9.2002 ja 1.10.2002-30.9.2003. Äänestys 9-2.

A Ky oli hakenut arvonlisäveron palautusta Oulun ja Kainuun verovirastolta sen perusteella, että B Oy:lle Uudenmaan verotoimisto oli antanut ohjauksen, jonka mukaan kolariturvan ja varkausturvan omavastuun pienentämisestä suoritettavista korvauksista ei peritä asiakkailta arvonlisäveroa. A Ky:n mielestä sen piti saada luottaa veroviraston antaman ohjauksen oikeellisuuteen, joten se vetosi luottamuksensuojaan arvonlisäverojen palauttamiseksi.

A Ky toimitti ALV:n palautushakemuksen verovirastoon 12.1.2004, hakemus käsitti tilikaudet 1.10.2000–30.9.2001, 1.10.2001–30.9.2002 ja 1.10.2002–30.9.2003. KHO oli antanut jo ennen hakemusta ratkaisun 12.11.2003:2786, jonka mukaan A Ky:n perimistä vakuutuksista on perittävä arvonlisäveroa. B Oy oli tutkinut KHO:n ratkaisuja 2000:20 ja 2000:21 ja hakenut niihin perustuen kirjallista ohjausta verovirastolta 19.5.2003. Ohjauksen perusteella B Oy:n ei tullut suorittaa arvonlisäveroa, joten se jätti ALV:n palautushakemuksen verovirastoon 28.11.2003. Verovirasto palautti B Oy:lle verot hakemuksen perusteella. Verovirasto antoi kuitenkin 28.5.2004 B Oy:lle oma-aloitteisen ohjauksen, jonka mukaan 1.9.2004 alkaen sen tulee suorittaa arvonlisäveroa kyseessä olevista vakuutusmaksuista. Verohallinnon uusi ohje perustui KHO:n ratkaisuun 2003:2786.

Verovirasto ei myöntänyt A Ky:lle arvonlisäveronpalautusta, koska se katsoi, että sen tuli ratkaista asia KHO:n 2003:2786 päätöksen mukaisesti. Veroviraston mukaan A Ky ei myöskään voinut odottaa, että toisen veroviraston ohjaus ja veronpalautuspäätös B Oy:lle, merkitsisi myös A Ky:lle veronpalautuspäätöstä.

Veroviraston mukaan luottamuksensuojaa ei voitu käsitellä asiassa, koska veronpalautushakemuksen käsitteleminen ei muuta aikaisempaa verotusta huomompaan suuntaan.

Hallinto-oikeus oli samalla linjalla veroviraston kanssa. Sen mukaan luottamuksensuojaa ei voitu A Ky:n tapauksessa perustella ennen KHO:n 2003:2786 antamilla päätöksillä, joihin yhtiö oli myös vedonnut. Ratkaisevana oli se, että yhtiö oli jättänyt veronpalautushakemuksensa verotoimistoon KHO:n ratkaisun 2003:2786 antopäivän jälkeen, joten kyseistä ratkaisua piti noudattaa yhtiön kohdalla. Hallinto-oikeus katsoi, että B Oy:n saamalla ohjauksella ei myöskään ollut merkitystä tapauksen arvioinnissa, koska tapauksessa oli kyse veroviranomaisen päätösten lainmukaisuuden arvioinnista. Eikä kyseessä ollut vakiintunut oikeus- tai verotuskäytäntö.

KHO hylkäsi myös A Ky:n valituksen. KHO perustelee päätöstään sillä, että A Ky:n vetoamiselle aikaisempiin KHO:n ratkaisuihin ei ole perustetta, koska se katsoi, että aiemmissa tapauksissa ei ollut kyse samasta asiasta. Joten ratkaisujen perusteella ei voitu katsoa syntyneen aikaisempaa oikeuskäytäntöä A Ky:n kohdalle. Aiemmissa tapauksissa oli kyse vakuutuspalvelun myynnistä tai välityksestä, tässä tapauksessa taas oli kyse ajoneuvojen vuokrauksen yhteydessä myydystä palvelusta.

KHO pohti kuitenkin sitä, pitikö yhtiölle palauttaa 19.5.2003 jälkeiseltä ajalta maksettu arvonlisävero, luottamuksensuojan perusteella. Ratkaisussa tuli arvioida sitä, koskiko toiselle yhtiölle annettu ohjaus myös A Ky:tä. Koska A Ky ei ollut toiminut B Oy:lle 19.5.2003 annetun ohjauksen mukaisesti, vaan oli perinyt arvonlisäveroa asiakkailtaan alv:n säännösten mukaisesti, ei voitu katsoa, että yhtiölle olisi muodostunut luottamuksensuojaa B Oy:n saaman ohjauksen perusteella.

Oman näkemykseni mukaan KHO:n päätös 2009:81 perustui A Ky:n ajoitukseen sekä noudattamaan käytäntöön. VML 26.2 mukaan luottamuksensuojan yhtenä edellytyksenä on, että verovelvollinen on toiminut veroviranomaisen oh-

jauksen tai käytännön mukaisesti. Tapauksessa A Ky, ei siten voinut saada luottamuksensuojaa verotukselleen, koska se ei ollut missään vaiheessa toiminut B Oy:n verovirastolta saaman ohjauksen mukaisesti. A Ky:llä olisi mahdollisesti voinut olla edellytykset saada luottamuksensuojaa, jos se olisi B Oy:n saamasta ohjauksesta kultuaan alkanut heti toimia ohjeen mukaisesti, eli ei olisi edes tilittänyt alv:tä. Jos A Ky olisi vielä jättänyt alv:n palautus hakemuksensa ennen, kuin KHO antoi päätöksen 2003:2786, olisi sillä voinut olla peruste vedota aiempaan oikeuskäytäntöön. Kun näin ei kuitenkaan ollut, ei A Ky voinut saada luottamuksensuojaa perusteenaan veroviranomaisen ohjaus eikä vedota aiempaan ratkaisukäytäntöön.

Päätöksestä kuitenkin ilmenee se, että arvonlisäverotukseen voi saada luottamuksensuojaa. B Oy sai luottamuksensuojaa viranomaisen ohjauksen perusteella. Tapauksessa verohallinto antoi B Oy:lle uuden ohjauksen omaloitteisesti, kun oikeuskäytäntö muuttui KHO 2003:2786 päätöksen myötä. Luottamuksensuoja ilmeni sillä, että muuttuneen tulkinnan myötä, B Oy:n verotusta ei muutettu takautuvasti, vaan sille ilmoitettiin, milloin uutta laintulkintakäytäntöä aletaan soveltaa.

Turun HAO 28.3.2008 08/0189/3

Hallinto-oikeuden ratkaisussa on kyse peittelystä osingosta ja luottamuksensuojasta. Kyseessä ollut yhtiö oli myynyt ainoalle osakkaalleen asuinhuoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet. Osakkeiden kauppahinta oli ollut 58 100 euroa. Verotuksessa katsottiin, että osakkeiden käypäarvo oli 77 000 euroa, minkä johdosta todettiin, että yhtiö oli antanut osakkaalleen peiteltyä osinkoa käyvänarvon ja myyntihinnan erotuksen verran.

Yhtiö vaati hallinto-oikeudelta peitellyn osingon poistamista sen tuloista. Se perusteli vaatimustaan sillä, että se oli saanut verottajalta suullisen ohjeen, jonka mukaan myyntihinnan tulee olla vähintään kolme neljäsosaa käyvästä arvosta, jotta kaupasta ei synny peiteltyä osinkoa. Veroasiamies ei kiistänyt yhtiön saamaa neuvoa, mutta sanoi yhtiön saaman neuvon olevan virheellinen.

HAO katsoi, että asia on tulkinnanvarainen siltä osin, milloin käyvän arvon ja myyntihinnan välinen ero on olennainen hintapoikkeama. HAO:n mukaan tässä tapauksessa hintapoikkeama oli kuitenkin niin ilmeinen, että yhtiön katsottiin antaneen osakkaalleen peiteltyä osinkoa. Luottamuksensuojan kannalta yhtiö oli kuitenkin toiminut tulkinnanvaraisessa asiassa vilpittömässä mielessä veroviranomaisen neuvojen mukaan, joten asia ratkaistiin yhtiön hyväksi. Asiasta ei myönnetty valituslupaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Hallinto-oikeuden ratkaisusta käy ilmi yksi luottamuksensuojaan säätämiseen vaikuttanut seikka. Hallituksen esityksen 26/1998 mukaan luottamuksensuojan ottamista osaksi lakia verotusmenettelystä perusteltiin sillä, että se parantaa varovelvollisen oikeusturvaa. Kyseessä olevassa ratkaisussa yhtiö sai luottamuksensuojaa, koska veroviranomaisen antama neuvo sitoo virheellisenäkin, niin kauan ennen kuin se oikaistaan. Verovelvollinen saa siten luottaa veroviranomaisen ohjeisiin, kunhan itse toimii vilpittömässä mielessä. Tapauksessa veroviranomainen ei ollut korjannut antamaansa virheellistä neuvoa, joten yhtiöllä oli oikeus luottaa neuvoon ja toimia verotuksessa sen mukaisesti.

7 PÄÄTELMÄT

Luottamuksensuojan periaate otettiin lakiin verotusmenettelystä (1558/1995) vuonna 1998. Sen tavoitteena oli parantaa varovelvollisten oikeusturvaa. Lain mukaan varovelvollisilla on oikeus luottaa veroviranomaisen antamaan ohjeistukseen, kun asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä. Laki edellyttää myös, että varovelvollisen on toimittava vilpittömässä mielessä. Luottamuksensuojan soveltamisedellytysten täytyessä asia täytyy lain mukaan ratkaista varovelvollisen eduksi.

Luottamuksensuojan periaatteessa on kyse oikeusharkinnasta. Käytännössä se tarkoittaa sitä, että viranomaisen tulisi automaattisesti miettiä, sovelletaanko käsiteltävässä asiassa luottamuksensuojan periaatetta. Tätä opinnäytetyötä tehdessäni olen keskustellut monien henkilöiden kanssa kirjoittamastani aihees-

ta. Monikaan ei ole tiennyt, mitä luottamuksensuojalla tarkoitetaan. En kuitenkaan ole tehnyt varsinaista tutkimusta siitä, onko tavallisilla veronmaksajilla ylipäättään käsitystä siitä, että luottamuksensuojan periaate on edes olemassa tai mitä sillä tarkoitetaan. Mutta käymieni keskustelujen pohjalta luulen, että monikaan ei periaatteesta ole tietoinen. Tällaisessa tilanteessa korostuu se, että veroviranomaisen tulisi automaattisesti tutkia, onko tapauksessa edellytyksiä luottamuksensuojalle, koska monikaan ei verotuspäätöksen saadessaan osaa siihen vedota, vaikka kaikki periaatteen soveltamisedellytykset täyttyisivät.

Edellä mainitsemaani johtopäätöstä tukee se, että oikeuskäytännössä on vain muutamia tapauksia, joissa on pohdittu ja ratkaistu luottamuksensuojan edellytysten täyttymistä. Jos luottamuksensuoja olisi kaikkien verovelvollisten tiedossa ja oikeusharkinta toteutuisi, voisi ajatella, että myös periaatteeseen liittyviä oikeustapauksia löytyisi enemmän.

Käymässäni keskustelussa Etelä-Karjalan verotoimiston toimistopäällikkö Anne Juvosen (10.11.2010) kanssa pohdimme, mistä vähäinen oikeuskäytäntö johtuu. Syynä voisi olla sekin, että verottajan ohjeistus luottamuksensuojan periaatteesta on niin hyvä, että asiasta ei päästä nostamaan kanteita. Keskustelusta ilmeni, että luottamuksensuojaa koskeva oikeusharkinta toteutuu hyvin verotuksessa. Veroviranomaisen tehtävänä on jo hallintolain mukaan ohjata ja neuvoa asiakasta. Luottamuksensuojan kohdalla se näkyy siten, että kun verottaja tutkii asiaa, ja jos hän huomaa luottamuksensuojan edellytysten täyttyvän tapauksessa, kertoo siitä verovelvolliselle. Verotuspäätöksiä korjataan siten jo verotoimistossa, jolloin niistä ei tehdä valituksia eteenpäin verotuksenoikaisulautakunnalle ja niin edelleen. Tästä voisi päätellä, että verotus hoidetaan Suomessa niin hyvin, että aihetta luottamuksensuojalle ei juuri ole.

Marjut Heikkilän (17.11.2010) kanssa käymässäni keskustelussa mietimme sitä, miksi peitelty osingonjako tulee kyseeseen lähinnä vain jälkiverotustilanteessa verontarkastuksen yhteydessä. Asia herättää kysymyksen siitä, onko verontarkastuksen kattavuus Suomessa kuitenkin riittävä.

Työni tarkoituksena oli tutkia, onko luottamuksensuojan säätämällä saavutettu se mitä, siltä odotettiin ja millaiseksi oikeuskäytäntö on sen puitteissa muodostunut. Jos luottamuksensuojan tarkoitusta tarkastellaan siitä näkökulmasta, että se parantaa verovelvollisten oikeusturvaa, voidaan sanoa periaatteen toteutuneen. Oikeuskäytäntöä tarkasteltaessa voidaan huomata, että verovelvolliset ovat saaneet luottamuksensuojaa, kun he ovat toimineet vilpittömässä mielessä viranomaisen antamien neuvojen tai ohjeistuksen mukaan, kun kyseessä on epäselvä tai tulkinnanvarainen asia. Esimerkiksi oikeuskäytännön muuttuessa on verovelvollinen saanut suojaa aiempaa verotuskäytäntöä kohtaan. Verotusta ei siten ole muutettu takautuvasti, vaan esimerkiksi seuraavasta tilikaudesta lähtien verotus on toimitettava uudella tavalla. Tästä esimerkkinä voidaan mainita KHO:n päätös 1998:52, jota on tutkittu Oikeuskäytäntö-luvussa (s. 35-).

Sitä, millaiseksi oikeuskäytäntö on muodostunut, on tämän työn perusteella vaikea sanoa. Osaltaan se johtuu siitä, että KHO:n päätöksiä periaatteesta on vähän ja miltei kaikki käsittelevät erilaisia tilanteita. Luottamuksensuojaa tulee myös aina miettiä tapauskohtaisesti. Tutkimukseni pohjalta en voi sanoa, että olisi muodostunut tietynlainen käytäntö, jonka mukaan luottamuksensuojaa koskevat asiat aina ratkaistaisiin. Se, että käytäntö ei vielä ole vakiintunut, voi johtua myös siitä, että luottamuksensuojan periaate on ollut osa verotusmenettelylakia vasta verrattain vähän aikaa.

Jos aikaa olisi ollut enemmän ja työ olisi voinut olla laajempi, olisi ollut mielenkiintoista tehdä kyselytutkimus siitä, kuinka hyvin verovelvolliset tietävät oikeutensa luottamuksensuojaan. Työhön olisi voinut ottaa myös enemmän Eurooppa-oikeudellista ulottuvuutta mukaan siitä, miten Euroopan eri maissa on luottamuksensuojasta säädetty.

LÄHTEET

Andersson, E. 2006. Johdatus vero-oikeuteen .13. uudistettu painos. Helsinki: Talentum

Anttila, M. 2005. Luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen – haaste lain käyttäjälle. Verotus 4, 399 – 407.

Eduskunta. Käsittelytiedot HE 53/1998. Saatavilla [www-muodossa: http://www.eduskunta.fi/valtiopaivaasiat/he+53/1998#vepsasia-valiokunta](http://www.eduskunta.fi/valtiopaivaasiat/he+53/1998#vepsasia-valiokunta) (Luettu 16.9.2010)

Greiner, C. 2008. Verotusmenettely Suomessa. Saatavilla [www-muodossa: http://www.bjl-legal.com/forum/pdf/TaxProceduresF.pdf](http://www.bjl-legal.com/forum/pdf/TaxProceduresF.pdf) (Luettu 21.12.2010)

Heikkilä, M. Vanhempi verotarkastaja. Saimaan ammattikorkeakoulu. Lappeenranta. 17.11.2010. Henkilökohtainen tiedonanto.

Juvonen, A. Toimistopäällikkö. Etelä-Karjalan verotoimisto. Lappeenranta. 10.11.2010. Henkilökohtainen tiedonanto.

Kaipainen, S. 1999. Peitelty osinko. Verohallinnon Tiedote13/1999, 1.10.1999. Saatavilla [www-muodossa: http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,87&article=559&domain=VERO_MAIN](http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,87&article=559&domain=VERO_MAIN) (Luettu 20.9.2010)

Laitinen, M. & Salminen, J. 2009. Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä. Verohallinnon ohje Dnro569/38/2000, 22.3.2000. Saatavilla [www-muodossa: http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,87&article=437&domain=VERO_MAIN](http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,87&article=437&domain=VERO_MAIN) (Luettu 6.9.2010)

Myrsky, M. 2000. Luottamuksensuojaperiaatteen kysymyksiä verotuksessa. Defensor Legis 5, 797 – 806. Saatavilla [www-muodossa: http://157.24.202.67:2091/lakikirjasto/971.pdf](http://157.24.202.67:2091/lakikirjasto/971.pdf) (Luettu 6.9.2010)

Myrsky, M. & Linnakangas, E. 2006. Elinkeinotulon verotus. 2. painos. Helsinki: Talentum Media Oy

Myrsky, M. & Ossa, J. 2008. Verotuksen perusteet. Helsinki: Talentum Media Oy

Rautanen, M. & Sinisalo, S. 2010. Arvonlisäverokantojen muutos 1.7.2010. Verohallinnon ohje Dnro 348/40/2010, 13.4.2010. Saatavilla [www-muodossa: http://www.vero.fi/?article=9188&domain=VERO_MAIN&path=5,40,87&language=FIN](http://www.vero.fi/?article=9188&domain=VERO_MAIN&path=5,40,87&language=FIN) (Luettu 25.10.2010)

Soikkeli, L. 2003. Luottamuksensuoja verotuksessa. Helsinki: WSOY Lakitieto.

Soikkeli, L. 2004. Luottamuksensuoja verotuksessa – soveltaminen oikeuskäytännön valossa. Helsinki: WSOY Lakitieto

Suojanen, K. & Savolainen, H. & Vanhanen, P. 2006. Opi oikeutta Tradenomin käsikirja. 3.painos. Helsinki: KS-Kustannus Oy.

Tammi, J. & Mertala, M. 2004. Hallintolaki ja verolainsäädännön muutokset. Verohallinnon ohje Dnro458/38/2004, 27.2.2004. Saatavilla www-muodossa: http://www.vero.fi/?article=2905&domain=VERO_MAIN&path=5,40,87&language=FIN (Luettu 29.9.2010)

Valtiovarainministeriö. Verotus.

Saatavilla www-muodossa: http://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/index.jsp (Luettu 7.9.2010)

Verohallinnon ohjeita, 2000. Veronkorotus ja peitelty osinko. Ohje Nro 2499/29/2000 19.9.2000. Saatavilla www-muodossa: http://vero.fi/default.asp?path=5,40,87&article=590&domain=VERO_MAIN (Luettu 22.9.2010)

Verohallinto. 2008. Osakeyhtiö / Tuloverotus. Saatavilla www-muodossa: http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,89,91&article=3247&domain=VERO_MAIN (Luettu 19.10.2010)

Verohallinto. 2009a. Yksityinen elinkeinoharjoittaja / Tuloverotus. Saatavilla www-muodossa: http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,89,91&article=3229&domain=VERO_MAIN (Luettu 19.12.2010)

Verohallinto. 2009b. Avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö / Tuloverotus. Saatavilla www-muodossa: http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,89,91&article=3238&domain=VERO_MAIN (Luettu 19.10.2010)

Verohallinto 2009c. 3. Elinkeinotulonverotus. Verohallinnon yhtenäistämishjeet vuodelta 2009 toimitettavaa verotusta vasten, Dnro 1204/32/2009, 31.12.2009. Saatavilla www-muodossa: http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,437&article=8778&domain=VERO_MAIN (Luettu 15.11.2010)

Verohallinto. 2010a. Ennakkoperintärekisteri. Verohallinnon julkaisu 40.10 1.1.2010. Saatavilla www-muodossa: <http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=1512;55880> (Luettu 23.10.2010)

Verohallinto. 2010b. Verohallinnon esittelykalvot oppilaitoksille. 2010. Saatavilla www-muodossa: <http://www.vero.fi/download.asp?id=7471;405504> (Luettu 18.10.2010)

Verohallinto. 2010c. Verojen maksaminen. Saataville www-muodossa:
http://www.vero.fi/?article=253&domain=VERO_MAIN&path=5,41&language=FIN
(Luettu 26.10.2010)

Veronmaksajain Keskusliitto ry. 2009. Tuloverotus. Saatavilla www-muodossa:
<http://www.veronmaksajat.fi/fi-FI/tutkimukset/jatila/tot/tuloverotus/>
(Luettu 19.10.2010)

Wikström, K. 2008. Yleiset opit verotuksessa. 4.painos. Turku: Turun Yliopisto

LAIT

AVL. Arvonlisäverolaki 1501/1993
VML. Laki verotusmenettelystä 1558/1995
EPL. Ennakkoperintälaki 1118/1996
Förvaltningslag 1986:223
HL. Hallintolaki 343/2003
Taxeringslag 1990:324
TVL. Tuloverolaki 1535/1992

HALLITUKSEN ESITYKSET

HE 72/2002
HE 26/1998
HE 53/1998

OIKEUSTAPAUKSET

KHO:2010:13
KHO:2009:20
KHO:2009:81
KHO 2007:52
KHO:2006:45
KHO:2003:21
KHO:2003:1065
KHO 2001:63
KHO:1998:52
KHO:1984-B-II-505
Turun HAO 28.3.2008 08/0189/3

KUVIOT

Kuvio 1. Esimerkki keskipalkkaisen henkilön tuloverojen jakautumisesta, s. 20